

Criterio 1 de 2 de la resolución: **00/05935/2018/00/00**

Calificación: **Doctrina**

Unidad resolutoria: **TEAC**

Fecha de la resolución: **25/01/2021**

Asunto:

Impuestos Especiales. Detección diferencias en más respecto a lo documentado oficialmente, en un control de existencias fuera de fábricas o depósitos fiscales. Nacimiento de deuda tributaria.

Criterio:

Cuando al efectuar recuentos o controles de las existencias de productos sujetos a los impuestos especiales de fabricación y se pongan de manifiesto **diferencias en más** respecto de lo consignado en sistemas contables, documentos de circulación u otros documentos, **fuera de fábricas o depósitos fiscales**, los que posean, utilicen, comercialicen o transporten los productos que representan el exceso estarán obligados al pago de la deuda tributaria correspondiente al exceso en los términos previstos en el apartado 7 del artículo 8 de la Ley 38/2002.

Reitera criterio de RG 00/03313/2009/00/0 (05-10-2010).

Referencias normativas:

Ley 38/1992 Impuestos Especiales IIEE

8.7

RD 1165/1995 Reglamento de los Impuestos Especiales IIEE

52.4

Conceptos:

Contabilidad

Depósito fiscal

Deuda tributaria

Documentos de circulación

Fábrica

Impuestos Especiales IIEE

Impuestos Especiales IIEE: diferencias y/o pérdidas

Obligados tributarios

Texto de la resolución:

Tribunal Económico-Administrativo Central

SALA SEGUNDA

FECHA: 25 de enero de 2021

PROCEDIMIENTO: 00-05935-2018

CONCEPTO: RESTO IIEE (HIDROCARBUROS, TABACO Y ELECTRICIDAD)

NATURALEZA: RECLAMACION UNICA INSTANCIA GENERAL

RECLAMANTE: **XZ SA** - NIF ...

REPRESENTANTE: ...

DOMICILIO: ... - España

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

Se ha visto la presente reclamación contra la resolución de la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT), de fecha 22 de octubre de 2018, por el concepto Impuesto sobre Hidrocarburos, ejercicio 2015, por importe de 418.960,24 euros.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- El 30 de abril de 2018 se constituyó la Inspección frente a la citada sociedad al objeto de documentar los resultados de la actuación inspectora formalizando al efecto acta de disconformidad 02/...6 en la que se formuló la siguiente propuesta de liquidación: cuota impuesto especial: 425.426,71 euros, intereses de demora: 46.866,80 euros, total deuda tributaria: 472.239,51 euros. Tal liquidación traía causa:

a) De determinados excesos y mermas en almacenes fiscales de hidrocarburos de la entidad. Los actuarios proponen liquidar las diferencias que excedieran de las resultantes de aplicar los porcentajes reglamentarios de los artículos 52 y 116.2.ñ) del Reglamento de los Impuestos Especiales aprobado por Real Decreto 1165/1995, todo ello de conformidad con lo establecido en los artículos 6.1, 7.10, 7.11, 8.8, 8.7 y 15.11 de la Ley 38/92, de Impuestos Especiales, y 14.8 y 15.2 de su Reglamento y en las consultas V2395-10 y

V0360-15 de la Dirección General de Tributos. En razón a los hechos y fundamentos expuesto, el importe de la liquidación propuesta es de 37.410,45 euros.

b) Del robo en la refinería de ... inscrita en el registro con CAE ... de 268.472,53 litro de queroseno. De conformidad con lo dispuesto en los artículos 6, 7.5 y 8.2 de la Ley de Impuestos Especiales y las consultas 2207-97, 1268-98, 0404-03 y V0903-05 de la Dirección General de Tributos, los actuarios proponen practicar liquidación por importe de 101.482,62 euros.

c) Del consumo en las refinerías de ...y ... de hidrocarburos como combustible en la fabricación de productos que no tienen la consideración de hidrocarburos a efectos fiscales por lo que se propone liquidación por importe de 51.960,76 euros.

d) De la utilización de gas natural como carburante en un motor estacionario para la cogeneración de electricidad y calor, proponiendo los actuarios, de conformidad con lo dispuesto en los artículos 5, 6 y 50 de la Ley de Impuestos Especiales, practicar liquidación por importe de 234.572,88 euros.

El 4 de junio de 2018, la representación de la sociedad presentó escrito en el que, muy en síntesis alegaba: a) ausencia de fundamento jurídico para la propuesta de liquidación de los excesos que obedecen al margen de tolerancia de los aparatos de medida y a las diferencias de temperaturas, b) la carga de la prueba sobre el uso o destino del queroseno robado en la refinería de ... corresponde a la Administración, c) El coque no es un producto final sino un producto intermedio que no debe tomarse en consideración para determinar el porcentaje de hidrocarburos utilizados como combustibles para obtener productos que no son fiscalmente hidrocarburos, d) La exención del autoconsumo en la generación está regulada en el artículo 21.3 de la Directiva 2003/96/CE del Consejo, de 27 de octubre de 2003, por la que se reestructura el régimen comunitario de imposición de productos energéticos y de la electricidad, suponiendo la propuesta inspectora una infracción a la norma comunitaria. La representación de la sociedad termina su escrito de alegaciones solicitando que, en mérito a las mismas, se declarase no ajustada a derecho la propuesta de liquidación formulada por la Inspección en el acta en cuestión y se acuerde la devolución del impuesto sobre hidrocarburos ingresado que trae causa del gas natural utilizado en la planta de cogeneración.

Con fecha 22 de octubre de 2018, la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes dictó el acuerdo de liquidación que aquí se impugna.

SEGUNDO.- Disconforme con la resolución anterior, con fecha 20 de noviembre de 2018, la interesada presentó reclamación económico-administrativa ante este TEAC, que fue registrada con R.G.: 5935/2018, alegando, en síntesis, los siguiente:

Ausencia de fundamento jurídico para la propuesta de liquidación en relación con los excesos.

Improcedencia de la liquidación en relación con el queroseno robado.

Improcedencia de la liquidación del gas natural como carburante en las turbinas de cogeneración.

Exención del gas natural empleado en la cogeneración para fabricación de energía eléctrica.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

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

SEGUNDO.- Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:

Determinar si la resolución de la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT), citada en el encabezamiento, se ajusta a derecho.

TERCERO.- Alega en primer lugar la reclamante la ausencia de fundamento jurídico para la propuesta de liquidación en relación a los excesos y que, en todo caso, estos obedecen al margen de tolerancia de los aparatos de medida y a las diferencias de temperaturas. Señala la reclamante que las diferencias son consecuencia de:

a) Los aparatos de medición, que tienen un margen de tolerancia que el Instituto Español de Metrología ha cuantificado en el 0,7% para todos los medidores volumétricos.

b) Que de acuerdo con la Ley, las entradas se computan a 15 °C y que las salidas/ventas se realizan a temperatura ambiente, por lo que resulta inevitable que se produzcan diferencias, generalmente positivas en el sur de España.

Para la resolución del presente caso hay que tener en cuenta el artículo 1.2 sobre conceptos y definiciones del Reglamento de los Impuestos Especiales aprobado por el Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio, que define el almacén fiscal como "El establecimiento autorizado para recibir, almacenar y distribuir, con las condiciones que se establecen en este Reglamento, productos objeto de los impuestos especiales de fabricación, con el impuesto devengado en el ámbito territorial interno, si bien con aplicación de un tipo reducido o de un supuesto de exención. En un establecimiento autorizado como almacén fiscal también se podrá recibir, almacenar y distribuir productos objeto de los impuestos especiales de fabricación con el impuesto devengado con aplicación de un tipo impositivo general."

El artículo 13 del mismo reglamento, señala en su apartado 4: "En el almacén fiscal se deberá llevar una contabilidad de existencias de acuerdo con lo establecido en el artículo 50 de este Reglamento. Estos asientos se justificarán con los correspondientes documentos de circulación. El conjunto de la contabilidad deberá permitir el control de todos los productos introducidos y almacenados en el almacén fiscal y los correspondientes recuentos de existencias."

El citado artículo 50 señala: "1. Con independencia de las obligaciones contables establecidas por las normas mercantiles y otras normas fiscales, los titulares de los establecimientos afectados por la normativa de los impuestos especiales deberán llevar una contabilidad de los productos objeto de dichos impuestos y, en su caso, de las materias primas necesarias para obtenerlos, así como de las marcas fiscales, con arreglo a lo establecido en este Reglamento. Dicha contabilidad deberá reflejar los procesos, movimientos y existencias que afecten a tales productos y materias, incluidas las diferencias que se pongan de manifiesto tanto en los recuentos que se efectúen como con ocasión de la circulación de los indicados productos. La referida contabilidad se llevará de acuerdo con las siguientes reglas:

(...)

3. Los asientos en los libros de contabilidad de existencias deberán realizarse de forma que se diferencien los diversos productos, epígrafes y regímenes fiscales aplicables a los mismos. Las cantidades de productos contabilizadas se registrarán en las mismas unidades y temperaturas en que se determina la base imponible del impuesto especial correspondiente."

El artículo 51.1 "Los titulares de establecimientos afectados por las normas de este Reglamento que estén obligados a llevar cuentas corrientes para el control contable de sus existencias efectuarán, al menos, un recuento de las mismas al finalizar cada trimestre natural y regularizarán, en su caso, los saldos de las respectivas cuentas al último día de cada trimestre."

Por otro lado, el artículo 52 del mismo reglamento, sobre tratamiento de las diferencias habidas en recuentos o controles efectuados por la Administración, señala: "4. Cuando las diferencias en más respecto de lo consignado en sistemas contables, documentos de

circulación u otros documentos, se pongan de manifiesto fuera de fábricas o depósitos fiscales, los que posean, utilicen, comercialicen o transporten los productos que representan el exceso estarán obligados al pago de la deuda tributaria correspondiente al exceso en los términos previstos en el apartado 8 del artículo 8 de la Ley.

5. No obstante lo dispuesto en los apartados 3 y 4 anteriores, no se tendrán en cuenta las diferencias en más que no excedan de la cantidad resultante de aplicar, sobre el saldo contable o cantidad consignada en el documento correspondiente, un porcentaje del 1 por 100."

Por su parte, el citado apartado 8 del artículo 8 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre de 1992, de Impuestos Especiales dice que "Están obligados al pago de la deuda tributaria los que posean, utilicen, comercialicen o transporten productos objeto de los impuestos especiales de fabricación, fuera de los casos previstos en el artículo 16 de esta Ley, cuando no acrediten que tales impuestos han sido satisfechos en España."

En el caso que nos ocupa, tras el análisis de la documentación aportada por la empresa se constatan los excesos y mermas en los almacenes fiscales titularidad de la empresa en el año 2015 y en el Acta A02 nº ...6 se propuso la correspondiente regularización de los excesos de acuerdo con el artículo 52 del Reglamento y el artículo 8 de la Ley de los Impuestos Especiales referidos anteriormente.

Tal y como ya se ha pronunciado este Tribunal económico administrativo entre otras, en su resolución de 5 de octubre de 2010 (R.G.: 3313/2009), cuando fuera de las fábricas o depósitos fiscales, se detecten, en un control de existencias, diferencias en más respecto a lo documentado oficialmente, los que posean, utilicen, comercialicen o transporten los productos que representan el exceso estarán obligados al pago de la deuda tributaria correspondiente al exceso en los términos previstos en el apartado 7 del artículo 8 de la Ley.

CUARTO.- Respecto de las alegaciones de la reclamante relativas a que las diferencias se deben a las tolerancias de los aparatos de medida así como al cómputo de las entradas a temperatura de 15 °C y las salidas a temperatura ambiente, corresponde decir, que en la medida que la interesada no añade argumento adicional alguno en la presente reclamación respecto de las alegaciones planteadas ante la Oficina Técnica, y estando este Tribunal Central de acuerdo con los razonamientos que se recogen en el acuerdo de liquidación, considera oportuno adherirse a la contestación realizada por dicha Oficina Técnica, que establece lo siguiente: "Ahora bien, esta oficina entiende que corresponde a la sociedad probar como han influido estas magnitudes en los resultados contables, máxime cuando el Reglamento exige que se contabilice el producto a 15 grados. Es la sociedad la que pudo conocer la densidad del producto y la temperatura a la que se realizaron las mediciones y si la sociedad realizó mediciones a temperatura ambiente y contabilizó cantidades incorrectas de las que traen causa los excesos y pérdidas debería acreditarlo. Por el contrario, en lugar de aportar datos concretos en los que sustentan su conclusión, se limita a realizar una alusión genérica a la influencia de la temperatura en las mediciones realizadas y en los asientos contables practicados. Lo mismo cabe argumentar con respecto a la tolerancia del 0,7 % de los aparatos de medidas.

(...)

En definitiva, el Reglamento exige que las imprecisiones de los aparatos sean justificadas y esta oficina considera que una consulta de hace más de veinte años con los cambios normativos posteriores no es medio de prueba para acreditar dichas impresiones. Debe reiterarse que la sociedad no precisa las características de los aparatos de medición ni ninguna otra magnitud o especificidad que permita ni siquiera aproximarnos a las incertidumbres de sus aparatos de medición, sino que se limita, al igual que cuando aludió a la influencia de la temperatura, a realizar una remisión genérica a un antiguo informe haciendo abstracción de los profundos cambios normativos posteriores, no sólo en el ámbito de la metrología sino en la propia norma de impuestos especiales donde la nueva redacción sobre las pérdidas no deje lugar a dudas sobre la necesidad de acreditar las diferencias debidas a las imprecisiones de los aparatos de medidas".

QUINTO.- En cuanto a la alegación de la interesada en el sentido de que las diferencias en más de producto se pusieron de manifiesto en los recuentos trimestrales efectuados por la propia empresa, no siendo detectados por la propia Administración, hay que señalar que de acuerdo con el artículo 171 del Real Decreto 1065/07, de 27 de julio, por el que se aprueba el 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, ésta se encuentra facultada para examinar, entre otros, los siguientes documentos de los obligados tributarios: "(...) a) Declaraciones, autoliquidaciones, comunicaciones de datos o solicitudes presentadas por los obligados tributarios relativas a cualquier tributo. b) Contabilidad de los obligados tributarios, que comprenderá tanto los registros y soportes contables como las hojas previas o accesorias que amparen o justifiquen las anotaciones contables, c) Libros registro establecidos por las normas tributarias. d) Facturas, justificantes y documentos sustitutivos que deban emitir o conservar los obligados tributarios. e) Documentos, datos, informes, antecedentes y cualquier otro documento con trascendencia tributaria". Por consiguiente, si del examen de la contabilidad de la entidad se comprueba la existencia de excesos de producto no justificados, no cabe afirmar como hace la entidad que la Inspección no ha realizado ningún control de la contabilidad de existencias por no haberse desplazado a los almacenes fiscales de la sociedad para realizar un recuento físico.

SEXTO.- Además, la reclamante alega que la actividad de los almacenes fiscales recogidos en el Acta es el suministro directo a instalaciones fijas, en las cuales se recibe gasóleo trazado con el impuesto especial devengado, procedente de depósitos fiscales, aplicando el tipo reducido del epígrafe 1.4, ya que el producto viene trazado y es utilizado como carburante en los usos previstos en el apartado 2 del artículo 54 y, en general, como combustible, con exclusión de los del epígrafe 1.16 (artículo 50.1 de la Ley de Impuestos Especiales). Añade que todas las salidas de producto se acreditan con los correspondientes recibos de entrega, de acuerdo con el procedimiento recogido en el artículo 102 del Reglamento.

En este punto, considera adecuado este TEAC traer a colación su resolución de 5 de octubre de 2010 (R.G.: 3313/2009), en la que en un supuesto similar, se establecía lo siguiente:

"SEXTO.- Por lo que se refiere a que se trata de un producto marcado y trazado, lo que implica que solo puede destinarse a uso exento o bonificado del Impuesto sobre Hidrocarburos, hay que tener en cuenta que como dicen los actuarios en su informe, los excesos en los almacenes fiscales suponen la existencia de un producto, fuera del régimen suspensivo, por el que ya se ha devengado el impuesto, del que al no poderse justificar documentalmente el origen del mismo, no es posible acreditar que ha pagado los impuestos en España.

El producto en cuestión, según se refleja en la contabilidad de la empresa es gasóleo. La deuda tributaria aplicable al producto se determina en función del tipo impositivo correspondiente o de la aplicación de una exención. El gasóleo está gravado con una tributación diferente en función de que se destine a determinados usos o le sea de aplicación un supuesto de exención.

Los excesos se han dado en almacenes fiscales dedicados al avituallamiento con exención a buques. La aplicación de la exención por avituallamiento a buques a que se refiere el artículo 51.2.b) de la Ley, remite a que la misma se realice en las condiciones que reglamentariamente se establezcan.

Estas condiciones a cumplir son las siguientes: 1. La circulación con documento de acompañamiento, tal como señala el artículo 22 del Reglamento, hasta el almacén fiscal. 2. Marcado del producto en las condiciones del artículo 114.

El producto debió de haber circulado hasta el almacén fiscal al amparo de un Documento de Acompañamiento, desde un establecimiento autorizado. El producto se encuentra en el Almacén fiscal, pero no existe documento que ampare la tenencia del producto que pruebe que el mismo se encuentra al amparo de una exención. Obligación que se encuentra establecida en el artículo 15.7 de la Ley de IIEE que dice: "La circulación y tenencia de productos objeto de los Impuestos Especiales de fabricación con fines comerciales, deberá estar amparada por los documentos establecidos reglamentariamente que acrediten haberse satisfecho el impuesto en España o encontrarse en régimen suspensivo, al amparo de una exención o de un sistema de circulación intracomunitaria o interna con impuesto devengado, sin perjuicio de lo establecido en el apartado 3 del artículo 44 .

El incumplimiento de la obligación de circulación con documento de acompañamiento supone la falta de un requisito necesario para la aplicación de la exención.

Otro de los requisitos es que el producto debe haber sido trazado v marcado, en fabrica o deposito fiscal en el caso de circulación nacional, siendo posible en los supuestos de circulación comunitaria el trazado v marcado en destino, previo autorización de la Oficina Gestora. (artículo 114, del Reglamento) .

No se puede acreditar el cumplimiento de estas circunstancias ya que no se tiene prueba del origen del producto. Solo existe la manifestación de la empresa mediante el apunte contable de que el producto estaba marcado. No siendo posible el momento de realizar las actuaciones inspectoras comprobar las condiciones de trazado del mismo.

El marcado del gasóleo con arreglo al procedimiento y en los establecimientos señalados en el artículo 114 del Reglamento, circunstancia que no es posible acreditar respecto de un producto del cual no es posible demostrar su origen, es un requisito necesario pero no suficiente para la aplicación de una exención o del tipo reducido del epígrafe 1.4. El solo hecho de que el producto este marcado y trazado no supone de por sí la aplicación de un supuesto de exención.

Los mismos argumentos en cuanto a los requisitos necesarios son validos para la aplicación del tipo del epígrafe 1.4 del artículo 50 de la Ley 38/1992.

Los requisitos de carácter procedimental exigidos por la aplicación de la exención o del tipo reducido tiene un carácter sustancial y su no cumplimiento impide la aplicación de los mismos, por lo que no siendo de aplicación ni el tipo reducido ni un supuesto de exención procede la aplicación del tipo del epígrafe 1.3 del artículo 50 de la Ley 38/1992".

De la resolución anterior se deduce que corresponde la regularización de los excesos al amparo de los artículos 8.8 y 15.7 Ley de los Impuestos Especiales y el artículo 52 del Reglamento puesto que dichos excesos en los almacenes fiscales suponen la existencia de un producto, fuera del régimen suspensivo, es decir, con el impuesto devengado, pero al no poderse justificar documentalmente del origen del mismo, no es posible acreditar que ha pagado los impuestos en España.

No obstante lo anterior, en el presente caso, la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes, a diferencia de en el acuerdo de liquidación que dio origen a la resolución antes citada, sí ha aplicado el tipo del epígrafe 1.4 del artículo 50 de la Ley 38/1992, para los excesos de gasóleo B y C cuyos suministros están justificados y entregados a los fines para los que la ley establece el tipo reducido, como queda reflejado en la propia Acta y en su Anexo.

Por lo que debe desestimarse esta alegación.

SÉPTIMO.- Finalmente en cuanto a la regularización de los excesos, la reclamante alega que no es de aplicación el artículo 15.11 de la Ley de Impuestos Especiales, en la que se trata de fundamentar la liquidación, por que están justificados todos los litros que se entregaron en fines para los que la Ley establece un tipo reducido.

Examinada la documentación, se aprecia que la Inspección hizo referencia al artículo 15.11 de la Ley tanto en el Acta como en el Acuerdo de liquidación como fundamento para la regularización de las pérdidas, no de los excesos, que se motivan como se ha mencionado anteriormente con arreglo a los artículos 8.8 y 15.7 Ley de los Impuestos Especiales y el artículo 52 del Reglamento.

Por lo anterior, debe desestimarse esta alegación.

OCTAVO.- En cuanto a la segunda causa de la liquidación, el robo en la refinería de ... inscrita en el registro con CAE ..., la reclamante alega lo siguiente:

"**XZ** no logra entender como constándole a la propia Administración el robo del producto, se pretende liquidar basándose en la presunción de que el destino final del mismo será la comercialización y/o el consumo.

Entiende **XZ** que tal presunción debería ser probada y acreditada por la propia Administración, pues a **XZ** le resulta imposible "acreditar fehacientemente que del robo de los productos en cuestión hayan sido destruidos o inutilizados o bien probar la imposibilidad de su comercialización", como exige la propia Administración. -Sabrá decirnos la Inspección de que modo podríamos acreditar dichos extremos y, además, fehacientemente?.

Precisamente esta misma línea argumental es mantenida por el propio Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, en su Sentencia nº 706/2016, de 4 de julio de 2016, (Rec. nº 8/2013) en la que se determina que:

"En el caso del robo del producto objeto de los Impuestos especiales que se encontraban en régimen suspensivo en el interior de la fábrica, la exigencia de prueba fehaciente sobre la destrucción de las precintas robadas por personas desconocidas, supone para la actora una auténtica "probatio diabólica" que la coloca en la más absoluta indefensión".

En el mismo sentido se pronuncia el Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León, en su Sentencia nº 544/2015, de 20 de marzo de 2015, (Rec. nº 55/2013), en la que -y citamos textualmente- se recoge que:

"La primera regla a respetar en toda interpretación es la lógica, y no parece razonable, que se liquide el impuesto sin saber si las bebidas alcohólicas se han utilizado o no. Es posible que así haya sido, pero no está totalmente acreditado. Menos aún que esa utilización haya sido en el ámbito comercial. El robo, dadas las circunstancias concurrentes en el presente caso, puede ser calificado como un supuesto de fuerza mayor.(...).

A mayor abundamiento ha de recordarse que nuestro Código Civil dispone en su art. 1784, referido al depósito necesario, que "a responsabilidad a que se refiere el artículo anterior comprende los daños hechos en los efectos de los viajeros, tanto por los criados o dependientes de los fondistas o mesoneros, como por los extraños; pero no los que provengan de robo a mano armada, o sean ocasionados por otro suceso de fuera mayor", con lo que implícitamente nuestro código civil asimila la fuerza mayor al robo con fuerza, que fue el caso, dado que aquí participan de similar naturaleza (hecho delictivo ajeno a la voluntad del sujeto pasivo)".

En conclusión, **XZ** entiende que no precede liquidar el impuesto especial sobre las cantidades de queroseno robadas, pues "acreditar fehacientemente que del robo de los productos en cuestión hayan sido destruidos o inutilizados o bien probar la imposibilidad de su comercialización" constituye una autentica prueba diabólica, pues a **XZ** le resulta imposible acreditar, y menos aun fehacientemente,

que el queroseno robado ha sido destruido o que no ha sido objeto de comercialización, máxime teniendo en cuenta la denuncia puesta por **XZ** -con repercusión mediática- por dicho robo del queroseno. Es por ello, por lo que tal y como así lo han reconocido expresamente los Tribunales de Justicia -en las sentencias arriba citadas-, y a la luz de los hechos acaecidos en el caso que nos ocupa, no cabe sino afirmar que el robo del queroseno es un claro supuesto de fuerza mayor, no sujeto al impuesto en virtud del artículo 6.2 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, pues además, se trata de un hecho anormal e imprevisible".

NOVENO.- El artículo 6 de Ley de Impuestos Especiales establece:
"No están sujetas en concepto de fabricación o importación:

1. Las pérdidas inherentes a la naturaleza de los productos objeto de los impuestos especiales de fabricación, acaecidas en régimen suspensivo durante los procesos de fabricación, transformación, almacenamiento y transporte, siempre que, de acuerdo con las normas que reglamentariamente se establezcan, no excedan de los porcentajes fijados y se cumplan las condiciones establecidas al efecto.
2. Las pérdidas de productos objeto de los impuestos especiales de fabricación, acaecidas en régimen suspensivo, por caso fortuito o de fuerza mayor, cuando no excedan de los porcentajes que se fijen reglamentariamente o, cuando excediendo de los mismos, se haya probado su existencia ante la Administración tributaria, por cualquiera de los medios de prueba admisibles en derecho.
3. La destrucción total o pérdida irremediable de los productos objeto de los impuestos especiales de fabricación como consecuencia de la autorización de las autoridades competentes del Estado miembro en el que dicha destrucción o pérdida se haya producido, siempre que los productos se encuentren en régimen suspensivo. Se considerará que los productos han sido destruidos totalmente o han sufrido una pérdida irremediable cuando no puedan utilizarse como productos sujetos a impuestos especiales y se demuestre a satisfacción de las autoridades competentes del Estado miembro en que se hayan producido o detectado".

El artículo 7, relativo al devengo, señala en lo que aquí interesa lo siguiente:

"Sin perjuicio de lo establecido en los artículos 23, 28, 37 y 40, el Impuesto se devengará:

1. En los supuestos de fabricación, en el momento de la salida de los productos objeto de los impuestos especiales de fabricación de la fábrica o depósito fiscal o en el momento de su autoconsumo.

(...)

5. En el momento de producirse las pérdidas distintas de las que originan la no sujeción al impuesto (...)".

Por su parte, el artículo 15.6 establece:

"Las diferencias en menos, tanto en primeras materias como en productos acabados, que excedan de los porcentajes que se establezcan reglamentariamente, que resulten en las fábricas y depósitos fiscales, tendrán la consideración, a efectos de esta Ley, salvo prueba en contrario, de productos fabricados y salidos de fábrica o depósito fiscal, o autoconsumidos en dichos establecimientos".

No se discute que el queroseno sustraído se encontraba en régimen suspensivo que, recordemos, consistente en la suspensión de impuestos especiales aplicable a la fabricación, transformación, tenencia o circulación de productos objeto de los impuestos especiales, ni que la cantidad sustraída supera los porcentajes de pérdidas establecidos reglamentariamente, por lo que la cuestión nuclear radica en determinar si el robo puede considerarse un caso fortuito o de fuerza mayor.

Sobre esta esa cuestión se ha pronunciado la Dirección General de Tributos, entre otras, en las consultas 2207-97 (24 de octubre de 1997) 1268-98 (10 de julio de 1998) 0407-03 (14 de marzo de 2003) y V0903-05 (20 de mayo de 2005), estableciendo esta última lo siguiente:

"2º El robo de productos sujetos a los impuestos sobre el alcohol y bebidas alcohólicas no implica, per se, que hayan resultado destruidos o inutilizados sino, más bien, que su destino final será la comercialización y consumo, aunque ello se haga por canales irregulares. Por tanto, admitir la no sujeción en tales supuestos en los que la realidad de la pérdida no está constatada equivaldría a dispensar del pago del impuesto respecto de productos cuyo destino más probable es el de ser consumidos como tales. En consecuencia, salvo en los casos en que se acredite fehacientemente que del robo de los productos en cuestión se ha derivado su destrucción o inutilización o bien la imposibilidad de su comercialización, incluso irregular, y su consumo, esta Dirección General entiende que el robo no constituye una pérdida debida a caso fortuito o fuerza mayor en el sentido del transcrito artículo 6 de la Ley 38/1992".

La misma postura ha adoptado este TEAC en su resolución de 1 de marzo de 2006 (R.G.: 3828/2005), ante el recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio interpuesto por el Director del Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, en un supuesto de robo de labores del tabaco:

"(...) En consecuencia procede unificar criterio en el sentido de que, salvo en los casos en que se acredite fehacientemente que del robo de labores del tabaco se ha derivado su destrucción o inutilización o bien, la imposibilidad de su comercialización, incluso irregular, y su consumo, se entiende que el robo no constituye una pérdida debida a caso fortuito o fuerza mayor en el sentido del transcrito artículo 6 de la Ley 38/1992".

DÉCIMO.- Por otro lado, respecto del concepto de "fuerza mayor" en el ámbito de las pérdidas acaecidas en régimen suspensivo, se ha pronunciado el Tribunal de Justicia de la Unión Europea en su sentencia de 18 de diciembre de 2007, dictada en el asunto C-314/06, en el supuesto de un vertido de hidrocarburos en un oleoducto en el que dichos productos circulaban en régimen de suspensión de impuestos especiales, como consecuencia de fugas y, posteriormente, de la explosión de dicho oleoducto, señalando lo siguiente: (El subrayado corresponde a este TEAC).

"Sobre las cuestiones prejudiciales

Primera cuestión, relativa al concepto de «fuerza mayor» en el sentido del artículo 14, apartado 1, primera frase, de la Directiva 92/12

21 Recuérdese que el ordenamiento jurídico comunitario no pretende, en principio, definir sus conceptos inspirándose en un ordenamiento jurídico nacional o en varios de ellos, si no se establece expresamente (véanse las sentencias de 14 de enero de 1982, Corman, 64/81, Rec. p. 13, apartado 8, de 2 de abril de 1998, EMU Tabac y otros, C-296/95, Rec. p. I-1605, apartado 30, y de 22 de mayo de 2003, Comisión/Alemania, C-103/01, Rec. p. I-5369, apartado 33). En la medida en que el artículo 14, apartado 1, de la Directiva 92/12 establece, en su tercera frase, que cada Estado miembro determinará las condiciones de concesión de las franquicias previstas en la primera frase de esa disposición, dicha referencia al Derecho nacional no afecta al contenido ni al alcance del concepto de «fuerza mayor» de la mencionada primera frase.

22 En efecto, según el cuarto considerando de la Directiva 92/12, para garantizar la creación y el funcionamiento del mercado interior, el devengo de los impuestos especiales debe ser idéntico en todos los Estados miembros. En la medida en que el contenido del concepto de fuerza mayor es un factor que puede contribuir, en su caso, a determinar la exigibilidad del impuesto indirecto, dicho concepto tiene necesariamente un carácter autónomo y debe garantizarse la uniformidad de su interpretación en todos los Estados miembros.

23 Según jurisprudencia reiterada, referente a diversos ámbitos, como el de los reglamentos agrícolas o el de las normas sobre los plazos de recurso establecidas en el artículo 45 del Estatuto del Tribunal de Justicia, el concepto de fuerza mayor no se limita al de imposibilidad absoluta, sino que debe entenderse en el sentido de circunstancias ajenas al operador, anormales e imprevisibles, cuyas consecuencias no habrían podido evitarse a pesar de toda la diligencia empleada (véanse, en este sentido, las sentencias de 15 de diciembre de 1994, Bayer/Comisión, C-195/91 P, Rec. p. I-5619, apartado 31, y de 17 de octubre de 2002, Parras Medina, C-208/01, Rec. p. I-8955, apartado 19 y jurisprudencia citada).

24 De ello se deriva que, como ha precisado en otras ocasiones el Tribunal de Justicia, el concepto de fuerza mayor consta, además de un elemento objetivo, relativo a las circunstancias anormales y ajenas al interesado, de un elemento subjetivo relativo a la obligación, por parte del interesado, de tomar precauciones contra las consecuencias del acontecimiento anormal, adoptando medidas adecuadas, sin aceptar sacrificios excesivos (véanse, en este sentido, la sentencia Bayer/Comisión, antes citada, apartado 32, y el auto de 18 de enero de 2005, Zuazaga Meabe/OAMI, C-325/03 P, Rec. p. I-403, apartado 25).

(...)

30 Al poner en relación el conjunto de las disposiciones mencionadas en los dos apartados anteriores de esta sentencia se desprende que sólo están sujetas a impuestos especiales la fabricación y la importación en el territorio de la Comunidad de los hidrocarburos y que, en principio, los impuestos especiales también se devengan en caso de diferencias y de pérdidas a las que las autoridades competentes no hayan concedido una franquicia. La franquicia prevista en el artículo 14, apartado 1, primera frase, de la Directiva 92/12 para las pérdidas debidas a un caso de fuerza mayor constituye una excepción a esta regla general, que, en consecuencia, como destacó la Abogado General en el punto 43 de sus conclusiones, debe interpretarse de forma restrictiva.

31 Por tanto, la interpretación del concepto de fuerza mayor mantenida por el Tribunal de Justicia en otros ámbitos del Derecho comunitario, recordada en el apartado 23 de la presente sentencia, ha de aplicarse también en el marco del artículo 14, apartado 1, primera frase, de la Directiva 92/12. Así pues, un depositario autorizado sólo puede aspirar a beneficiarse de la franquicia establecida en dicha disposición si demuestra la existencia de circunstancias que le son ajenas, anormales e imprevisibles, cuyas consecuencias no habrían podido evitarse a pesar de toda la diligencia empleada.

32 Como sostuvo la Comisión de las Comunidades Europeas, a este respecto debe considerarse, no obstante, que la aplicación de estos requisitos en el contexto del artículo 14, apartado 1, primera frase, de la Directiva 92/12 no debe llevar a imponer al depositario autorizado una responsabilidad absoluta por las pérdidas de productos que se encuentren en régimen suspensivo.

33 En particular, el requisito de que las circunstancias que rodeen tales pérdidas deban ser ajenas al depositario autorizado no se limita a las circunstancias externas a él en un sentido material o físico. Debe interpretarse más bien que este requisito se refiere a circunstancias que parecen escapar objetivamente al control del depositario autorizado o que están fuera del ámbito de responsabilidad de éste (véase, en relación con este último aspecto, por analogía, la sentencia de 5 de febrero de 1987, Denkavit, 145/85, Rec. p. 565, apartado 16).

(...)

37 Aunque el respeto de las prescripciones técnicas sobre la calidad, la construcción, el mantenimiento y la explotación de un oleoducto pueda ser considerado un requisito necesario para demostrar la existencia de una conducta diligente, dicho respeto no es, por sí mismo, decisivo. En efecto, una diligencia suficiente exige además un comportamiento activo continuo, orientado a la identificación y la evaluación de riesgos potenciales, así como la capacidad de adoptar medidas adecuadas y eficaces para evitar que se materialicen esos riesgos.

(...)

En virtud de todo lo expuesto, el Tribunal de Justicia (Sala Segunda) declara:

1) El concepto de «fuerza mayor» en el sentido del artículo 14, apartado 1, primera frase, de la Directiva 92/12/CEE del Consejo, de 25 de febrero de 1992, relativa al régimen general, tenencia, circulación y controles de los productos objeto de impuestos especiales, en su versión modificada por la Directiva 94/74/CE del Consejo, de 22 de diciembre de 1994, se refiere a circunstancias ajenas al depositario autorizado, anormales e imprevisibles, cuyas consecuencias no habrían podido evitarse a pesar de toda la diligencia empleada por éste. El requisito de que dichas circunstancias deban ser ajenas al depositario autorizado no se limita a las circunstancias externas a él en un sentido material o físico, sino que se refiere también a circunstancias que parecen escapar objetivamente al control del depositario autorizado o que están fuera del ámbito de responsabilidad de éste".

Visto lo anterior, es conveniente conocer las circunstancias que envolvieron el robo de queroseno en la refinería de la entidad, dejando constancia el acta lo siguiente:

"Para el robo se utilizaron dos procedimientos:

1. Carga completa y para ello se pone el control de suministros en modo semiautomático, por tanto, ya no enviará la información de forma automática al sistema central de los litros cargados y por tanto no registrará en el sistema central de la refinería. Se llena el camión sin la autorización de **XZ**. Se informa al vigilante de seguridad que no ha habido carga y que el camión se marcha vacío, pero realmente lleva una carga completa.

2. Carga mixta y para ello se pone el control de suministros en modo semiautomático, por tanto, ya no enviará la información de forma automática al sistema central de los litros cargados y por tanto no registrará en el sistema central de la refinería. Se realiza la pesada de entrada donde está el camión vacío. Se llena el camión con la carga real que ha venido a realizar. Después, se hace una carga de comestible a mayores que no está registrada en el sistema y no está autorizada por **XZ**. Se hace la pesada de salida y se introduce de manera manual un peso inferior a la carga real del camión. Por tanto, cuando se emite la documentación de salida se realiza siempre por una cantidad inferior a la real y omitiendo la cantidad cargada irregularmente".

De acuerdo con el TJUE, para que pueda entenderse como un supuesto de fuerza mayor, debe tratarse de circunstancias ajenas al operador, anormales e imprevisibles, cuyas consecuencias no habrían podido evitarse a pesar de toda la diligencia empleada, o al menos, de una diligencia suficiente, que exige un comportamiento activo continuo, orientado a la identificación y la evaluación de riesgos potenciales, así como la capacidad de adoptar medidas adecuadas y eficaces para evitar que se materialicen esos riesgos.

De los hechos reflejados en el acta se desprende que el robo se produjo por un empleado de la empresa, por lo que no puede considerarse una circunstancia ajena a la misma. En este punto cabe recordar lo dispuesto en los artículos 1902 y 1903 del Código Civil, que de forma conjunta establecen la obligación de responder por parte de la empresa, reparando el daño causado, no solo por

los actos u omisiones propios, sino por los de aquellas personas de quienes se debe responder. En el presente caso, el perjuicio económico a la Hacienda Pública.

Además, lo burdo del procedimiento empleado para el robo del queroseno, unido al dilatado período de tiempo en que tuvieron lugar las sustracciones, se extendieron durante tres años, ponen de manifiesto una evidente falta de diligencia por parte de la entidad en el control de los productos y de los procesos en la refinería, instalación de la que es titular como depositario autorizado y que está bajo su responsabilidad, por lo que debe concluirse que dicho robo no es un supuesto de fuerza mayor.

Sin perjuicio de lo anterior, considera adecuado este Tribunal Central traer a colación la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, de 13 de diciembre de 2007, dictada en el asunto C-347/06, de la que se deduce que el robo de productos sujetos a impuestos especiales, en este caso labores del tabaco, no puede entenderse como un supuesto de caso fortuito o de fuerza mayor. Este asunto guarda relación con la negativa de las autoridades alemanas a devolver el importe pagado por la adquisición de marcas fiscales fijadas posteriormente en paquetes de cigarrillos destinados al mercado alemán, pero que fueron robados en Irlanda durante su expedición: (El subrayado corresponde a este TEAC).

"14 El 1 de abril de 2004, Tuxedo GmbH (en lo sucesivo, «Tuxedo»), de la cual BATIG es sucesora legal, adquirió del Hauptzollamt marcas fiscales por un importe total de 184.170,46 euros para cigarrillos fabricados en Irlanda por P.J. Carroll & Co. Ltd (en lo sucesivo, «Carroll») y destinados al mercado alemán.

15 Tuxedo envió las marcas fiscales a Carroll, que las fijó en los paquetes individuales de cigarrillos. Carroll expidió estos cigarrillos en régimen suspensivo intracomunitario a un socio comercial establecido en los Países Bajos. Sin embargo, el 29 de abril de 2004, todos los cigarrillos fueron robados en el puerto de Dublín (Irlanda).

16 Carroll pagó a la administración aduanera irlandesa 277.587,30 euros en concepto de impuestos especiales por la salida de los cigarrillos del régimen suspensivo en Irlanda.

17 El 18 de agosto de 2004, Tuxedo solicitó al Hauptzollamt la devolución de la cantidad de 184.445,64 euros que había pagado por la adquisición de las marcas fiscales, puesto que dichas marcas ya no podían utilizarse para pagar el impuesto alemán sobre el tabaco. Según Tuxedo, se podía presumir, en efecto, que todos los cigarrillos robados se venderían en el mercado negro británico.

18 Mediante resolución de 30 de agosto de 2004, confirmada, tras la oposición de Tuxedo, en virtud de resolución de 15 de octubre de 2004, el Hauptzollamt denegó la devolución porque el adquirente debía correr con el riesgo de pérdida de las marcas fiscales. El Hauptzollamt consideró que no se podía descartar que los paquetes de cigarrillos robados provistos de las citadas marcas fiscales se vendiesen en el territorio fiscal alemán. Además, señaló que las marcas fiscales no habían sido destruidas ni anuladas, como exige el artículo 22, apartado 3, de la TabStG.

(...)

39 El Tribunal de Justicia declaró asimismo que tales normas nacionales no pueden ser contrarias al principio de proporcionalidad. En efecto, el Tribunal de Justicia declaró que una normativa nacional que permita al adquirente de las marcas fiscales obtener la devolución de su importe alegando simplemente su pérdida podría favorecer fraudes y abusos, cuya prevención es precisamente uno de los objetivos perseguidos por la normativa comunitaria (sentencia Heintz van Landewijck, antes citada, apartados 42 y 43).

40 Seguidamente, el Tribunal de Justicia consideró que unas normas nacionales que, en caso de desaparición de marcas fiscales, hacen recaer sobre el adquirente el riesgo de su pérdida, contribuyen a lograr el objetivo de prevención del uso fraudulento de esas marcas y no van más allá de lo necesario para conseguir tal objetivo, puesto que no excluyen la posibilidad de devolución o compensación en otros supuestos, como el de pérdida de las marcas por caso fortuito o fuerza mayor (sentencia Heintz van Landewijck, antes citada, apartado 44).

(...)

48 Es cierto que los productos robados dan lugar, en cualquier caso, a la percepción del impuesto especial en el Estado miembro en el que se produjo la salida irregular del régimen suspensivo. Sin embargo, no puede descartarse todo riesgo de fraude en el supuesto de que el importe de los impuestos especiales en vigor en el Estado miembro que emitió las marcas fiscales sea más alto que el importe en vigor en el Estado miembro en el que se produjo la salida irregular del régimen suspensivo. En efecto, en ese supuesto, no puede descartarse que un operador deshonesto alegue el robo de su mercancía en el segundo Estado miembro, pague los impuestos especiales por un importe inferior al reembolso de las marcas fiscales obtenido del primer Estado miembro, y después venda finalmente esta mercancía, provista todavía de las citadas marcas, en el mercado de ese Estado.

49 En cualquier caso, más allá de los casos de fraude del operador económico que posee las mercancías, la circunstancia de que se haya pagado el impuesto especial en otro Estado miembro no tiene incidencia alguna en el riesgo de que las mercancías, una vez robadas, sean vendidas por el autor del robo en el mercado oficial del Estado miembro que emitió las marcas fiscales, privando de ese modo a ese Estado miembro de ingresos fiscales a los que tiene derecho".

De los párrafos anteriores se desprenden dos ideas, que el robo de mercancía sujeta a impuestos especiales se trata de un supuesto distinto al de caso fortuito o de fuerza mayor y que la salida irregular de la mercancía del régimen suspensivo por motivo de robo da lugar al pago del impuesto.

Como se aprecia en la sentencia, no se discute el pago del impuesto por parte de la empresa que era responsable de la mercancía, encontrándose esta en régimen suspensivo en el puerto de Dublín, debido al robo de la misma. La controversia se centra en la negativa de las autoridades alemanas a devolver a un tercero el importe previamente pagado por la adquisición de marcas fiscales fijadas en las cajetillas.

Por todo lo anterior, deben desestimarse las alegaciones de la reclamante en cuanto a que el robo debe entenderse como un supuesto de caso fortuito o de fuerza mayor.

DÉCIMO PRIMERO.- Finamente, la entidad alega que es la Administración la que debe probar que los productos robados han sido destruidos o inutilizados, o bien, probar la imposibilidad de su comercialización. Lo contrario, defiende, constituiría una auténtica prueba diabólica.

Además de lo señalado por la Dirección General de Tributos y de lo adoptado por este TEAC, en su resolución de 1 de marzo de 2006 (R.G.: 3828/2005), a lo que se hace referencia en el Fundamento Jurídico Noveno de la presente resolución, también el Tribunal de Justicia de la Unión Europea se ha pronunciado sobre esta cuestión en su sentencia de 13 de diciembre de 2007, dictada en el asunto C-347/06, anteriormente invocada, transponiéndose a continuación aquellos párrafos más relevantes: (El subrayado corresponde a este TEAC).

"24 Por consiguiente, mediante su cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pregunta si la Directiva 92/12 es contraria a la legislación de un Estado miembro que excluye la devolución del importe pagado por la adquisición de marcas fiscales

emitidas por dicho Estado miembro, cuando esas marcas hayan sido fijadas en los productos objeto del impuesto especial antes de su puesta a consumo en el citado Estado miembro, cuando tales productos hayan sido robados en otro Estado miembro, dando lugar al pago de impuestos especiales en ese otro Estado miembro, y cuando no se haya aportado la prueba de que los productos robados no se venderán en el Estado miembro de emisión de las citadas marcas.

(...)

28 Así, en el asunto principal, BATIG pagó de forma anticipada el impuesto especial alemán correspondiente a los productos robados.

29 Por otra parte, cuando, como sucede en el asunto principal, las labores de tabaco que circulan en suspensión de impuestos especiales son robadas, su robo constituye una salida irregular de un régimen suspensivo, en el sentido del artículo 6, apartado 1, letra a), de la Directiva 92/12, de modo que el impuesto se devenga en el Estado miembro en el que tuvo lugar el robo, conforme al artículo 20, apartado 1, de la misma Directiva.

(...)

35 De este modo, cuando un operador económico que ha adquirido marcas fiscales es incapaz de presentar la prueba de que esas marcas no se utilizarán para vender productos sujetos al impuesto especial en el Estado miembro de entrega de las citadas marcas, ese Estado está legitimado para negarse a devolver el importe pagado.

(...)

38 El Tribunal de Justicia consideró que la Directiva 92/12 no se opone a que los Estados miembros establezcan normas nacionales que, en caso de desaparición de marcas fiscales, hagan recaer sobre el adquirente el riesgo de su pérdida (sentencia Heintz van Landewijck, antes citada, apartado 41).

39 El Tribunal de Justicia declaró asimismo que tales normas nacionales no pueden ser contrarias al principio de proporcionalidad. En efecto, el Tribunal de Justicia declaró que una normativa nacional que permita al adquirente de las marcas fiscales obtener la devolución de su importe alegando simplemente su pérdida podría favorecer fraudes y abusos, cuya prevención es precisamente uno de los objetivos perseguidos por la normativa comunitaria (sentencia Heintz van Landewijck, antes citada, apartados 42 y 43).

(...)

60 La Comisión sostiene también que un Estado miembro no tiene derecho a supeditar el reembolso de las marcas fiscales a la prueba de que éstas han sido destruidas o de que los productos robados no han sido vendidos en el mercado del Estado miembro de emisión de las citadas marcas, porque resultaría imposible aportar tal prueba.

61 Aun suponiendo que fuera así, esta alegación no puede, sin embargo, acogerse, ya que precisamente esta imposibilidad demuestra la realidad del riesgo de que esas mercancías sean vendidas en el Estado miembro de emisión de las marcas fiscales y, por lo tanto, la realidad del riesgo de utilización de tales marcas, y legitima la negativa del Estado miembro a devolver el coste.

(...)

64 Por lo tanto, procede responder a la cuestión prejudicial que la Directiva 92/12 no se opone a la normativa de un Estado miembro que excluye la devolución del importe pagado por la adquisición de marcas fiscales emitidas por dicho Estado miembro, cuando esas marcas hayan sido fijadas en los productos objeto del impuesto especial antes de su puesta a consumo en el citado Estado miembro, tales productos hayan sido robados en otro Estado miembro, dando lugar al pago de impuestos especiales en ese otro Estado miembro, y no se haya aportado la prueba de que los productos robados no se venderán en el Estado miembro de emisión de dichas marcas".

El TJUE es meridianamente claro cuando señala que corresponde al operador económico probar que los productos sujetos a los impuestos especiales robados no se venderán en el Estado miembro, en el presente caso, el Reino de España. Lo contrario, podría favorecer fraudes y abusos, cuya prevención es precisamente uno de los objetivos perseguidos por la normativa comunitaria.

Por todo lo anterior, debe desestimarse esta alegación.

DÉCIMO SEGUNDO.- Alega también la reclamante la improcedencia de la liquidación por el gas natural empleado como carburante en las turbinas de cogeneración al ser de aplicación el supuesto de no sujeción recogido en el artículo 47.1.b) del al Ley de Impuestos Especiales, que establece lo siguiente:

"1. No estarán sujetas al impuesto las operaciones de autoconsumo que impliquen:

(...)

b) La utilización de hidrocarburos como combustible en el proceso de fabricación, en régimen suspensivo, de hidrocarburos".

Aduce la interesada que la no sujeción del autoconsumo de gas natural utilizado en la cogeneración de electricidad y calor por la parte que este último se utilice para la fabricación de hidrocarburos está regulada en el artículo 21.3 de la Directiva 2003/96/CE del Consejo, de 27 de octubre de 2003, por la que se reestructura el régimen comunitario de imposición de productos energéticos y de la electricidad, suponiendo la propuesta inspectora una infracción de la norma comunitaria.

En resumen, la Inspección considera que no procede la aplicación del artículo 47.1.b) de la Ley de Impuestos Especiales por que el gas natural es empleado en una planta de cogeneración que está accionada por una turbina de gas, tratándose esta de un motor de combustión interna, por lo que no supone el uso del gas como combustible, sino como carburante de acuerdo con el artículo 49.2 de la Ley de Impuestos Especiales, y por tanto, queda excluido del supuesto de no sujeción.

El citado artículo 49.2 dispone lo siguiente:

"2. A efectos de este impuesto se considerará:

a) Uso como carburante: la utilización de un producto comprendido en el ámbito objetivo del Impuesto sobre Hidrocarburos con fines de combustión en cualquier tipo de motor.

b) Uso como combustible: la utilización de un hidrocarburo mediante combustión con fines de calefacción, que no constituya uso como carburante".

En cuanto a la normativa comunitaria presuntamente infringida, señalar que el artículo 21.3 de la Directiva 2003/96/CE establece lo siguiente:

"3. El consumo de productos energéticos en las dependencias de un establecimiento fabricante de productos energéticos no se considerará hecho imponible si se trata del consumo de productos energéticos producidos en las dependencias del establecimiento.

Los Estados miembros podrán considerar también que no es hecho imponible el consumo de electricidad y otros productos energéticos no producidos en las dependencias de un establecimiento de este tipo, así como el consumo de productos energéticos y de electricidad en las dependencias de un establecimiento productor de combustibles utilizados para generar electricidad. Cuando dicho consumo se realice para fines que no guarden relación con la producción de productos energéticos y, en particular, para la propulsión de vehículos, ese consumo deberá considerarse como un hecho imponible que da lugar a imposición".

Este supuesto de no sujeción ya lo contemplaba la Directiva 92/81/CEE del Consejo, de 19 de octubre de 1992, relativa a la armonización de las estructuras del impuesto especial sobre los hidrocarburos, derogada por la Directiva 2003/96/CE, que disponía en su artículo 4.3 lo siguiente:

"3. El consumo de hidrocarburos en las instalaciones de un establecimiento productor de hidrocarburos no se considerará como hecho imponible, siempre que dicho consumo se efectúe con destino a dicha producción.

No obstante, cuando dicho consumo se destine a fines no relacionados con esa producción, y en particular a la propulsión de vehículos, se considerará como hecho imponible".

Como se evidencia, el término "consumo de productos energéticos" al que alude el artículo 21.3 de la Directiva 2003/96/CE es claramente más amplio que el de la norma interna, que únicamente permite la no sujeción cuando los hidrocarburos se utilizan como combustible. El artículo 21.3 de la Directiva 2003/96/CE, en su inciso primero, no diferencia si el consumo de los productos energéticos debe ser como combustible o como carburante. Ahora bien, este mismo artículo, en su inciso tercero, dispone lo siguiente: "Cuando dicho consumo se realice para fines que no guarden relación con la producción de productos energéticos y, en particular, para la propulsión de vehículos, ese consumo deberá considerarse como un hecho imponible que da lugar a imposición".

En similares términos se expresaba el artículo 4.3 Directiva 92/81/CEE, que no especificaba si el consumo tenía que ser como combustible o como carburante, pero sí excluía del supuesto de no sujeción aquellos consumos que no se realizaran para la producción de productos energéticos, y en particular, para la propulsión de vehículos.

Parece claro que lo que la Directiva pretende excluir es el consumo de los productos energéticos para la propulsión de vehículos, y ha sido la transposición de esta Directiva por la Ley 38/1992, de Impuestos Especiales, en la que se establecen las definiciones de "uso como carburante" y "uso como combustible" lo que ha dado lugar al problema.

En una interpretación puramente literal de la norma interna se llegaría a la misma conclusión que ha llegado la Inspección, pues se usa el gas natural como carburante en un motor, la turbina de gas, con lo cual no sería de aplicación el artículo 47.1.b) al estar excluido de forma expresa en el citado precepto su no sujeción.

No obstante, la finalidad que pretende conseguir la no sujeción prevista en el artículo 21.3 de la Directiva 2003/96/CE, inciso primero, es que el consumo de productos energéticos obtenidos en las dependencias del propio establecimiento fabricante de productos energéticos no se considere como hecho imponible siempre que dicho consumo se efectúe con destino a la producción de productos energéticos.

En este punto, considera adecuado este Tribunal Central traer a colación la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, de 7 de noviembre de 2019, dictada en el asunto C-68/18 (Petrotel-Lukoil), transcribiéndose a continuación aquellos párrafos más relevantes: (El subrayado corresponde a este TEAC).

"22 Mediante su primera cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si el artículo 21, apartado 3, de la Directiva 2003/96 debe interpretarse en el sentido de que se opone a disposiciones o prácticas nacionales que, en circunstancias como las del litigio principal, prevén la tributación de los productos energéticos consumidos en la central termoeléctrica del establecimiento en el que dichos productos fueron fabricados.

23 A este respecto debe señalarse que, con arreglo al artículo 21, apartado 3, primera frase, de dicha Directiva, el consumo de productos energéticos en las dependencias de un establecimiento fabricante de productos energéticos no se considerará hecho imponible si los productos energéticos consumidos han sido fabricados en las dependencias del establecimiento.

24 No obstante, cabe señalar que el artículo 21, apartado 3, tercera frase, de la mencionada Directiva precisa que esa exclusión del hecho imponible no será de aplicación cuando el consumo de productos energéticos se realice para fines que no guarden relación con la producción de productos energéticos.

25 Por ello, para determinar si el consumo, en la central termoeléctrica de un establecimiento, de productos energéticos fabricados en ese establecimiento puede estar comprendido en la exclusión prevista en el artículo 21, apartado 3, primera frase, de la Directiva 2003/96, habrá de atenderse a las finalidades de ese consumo (véase, en este sentido, la sentencia de 6 de junio de 2018, Koppers Denmark, C-49/17, EU:C:2018:395, apartado 32).

26 En primer lugar, debe señalarse que el consumo de productos energéticos, en circunstancias como las del litigio principal, no puede dar lugar a la aplicación de la exclusión del hecho imponible respecto de los productos energéticos utilizados para generar energía que no esté a su vez destinada a la fabricación de productos energéticos. Tal es el caso, en particular, como reconoció en la vista la recurrente en el litigio principal, de la utilización del calor producido en la central termoeléctrica de su establecimiento para calentar sus locales.

27 En segundo lugar, el consumo de la parte de los productos energéticos destinados a la fabricación de productos energéticos mediante la generación, en la central termoeléctrica, de la energía térmica necesaria para el proceso tecnológico de fabricación de dichos productos está comprendido en la exclusión del hecho imponible prevista en el artículo 21, apartado 3, primera frase, de dicha Directiva.

28 A este respecto, como señaló el Abogado General en el punto 23 de sus conclusiones, es irrelevante, por una parte, que el consumo de productos energéticos como combustible para calefacción con el fin de generar la energía térmica utilizada posteriormente en el proceso de producción tenga lugar directamente en las instalaciones tecnológicas de fabricación de productos energéticos o en la central termoeléctrica del establecimiento y, por otra parte, que dicha producción de energía se lleve a cabo mediante la generación de un producto intermedio, como el vapor de agua.

29 En efecto, para comenzar, el tenor del artículo 21, apartado 3, primera frase, de la Directiva 2003/96 no hace referencia a un proceso específico mediante el que deban consumirse los productos energéticos en el establecimiento en el que se fabricaron para poder acogerse a la exclusión del hecho imponible.

30 Seguidamente, la interpretación dada en el apartado 28 de la presente sentencia se ve confirmada por la estructura general del artículo 21, apartado 3, de la citada Directiva. En particular, de la formulación negativa de la tercera frase de esta disposición puede deducirse que solo se pretende exceptuar de esta exclusión el consumo de productos energéticos que no guarden relación alguna con la fabricación de productos energéticos. De ello se deduce que el consumo de productos energéticos no puede verse privado del disfrute de dicha exclusión en función únicamente de la manera en que se efectúe el consumo, siempre que este contribuya al proceso tecnológico de fabricación de productos energéticos.

31 Por último, una interpretación que excluyera el consumo de productos energéticos, en circunstancias como las del litigio principal, del disfrute del artículo 21, apartado 3, de dicha Directiva por el mero hecho de que ese consumo se produzca en la central termoeléctrica del establecimiento de que se trate sería contraria a los objetivos perseguidos por la propia Directiva.

32 En efecto, esa interpretación sería perjudicial para la producción de energía térmica en las instalaciones de cogeneración con respecto al consumo de productos energéticos como combustible para calefacción directamente en las instalaciones tecnológicas de fabricación de productos energéticos. De este modo, tal interpretación sería contraria al objetivo perseguido por la Directiva 2003/96, según se expone en los considerandos 6, 7, 11 y 12 de esta, consistente en fomentar objetivos de política medioambiental, dado que la cogeneración tiene un potencial significativo de ahorro de energía primaria y genera menos emisiones de CO₂ por unidad producida que la producción por separado de calor y de electricidad (véase, por analogía, la sentencia de 7 de marzo de 2018, Cristal Union, C-31/17, EU:C:2018:168, apartados 34 a 37).

(...)

En virtud de todo lo expuesto, el Tribunal de Justicia (Sala Quinta) declara:

1) El artículo 21, apartado 3, de la Directiva 2003/96/CE del Consejo, de 27 de octubre de 2003, por la que se reestructura el régimen comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad, debe interpretarse en el sentido de que se opone a disposiciones o prácticas nacionales que prevén la tributación de los productos energéticos consumidos en la central termoeléctrica del establecimiento en el que estos fueron fabricados cuando tal consumo esté destinado a la fabricación de productos energéticos mediante la generación de la energía térmica necesaria para el proceso tecnológico de fabricación de dichos productos. (...)"

Si bien el supuesto contemplado en la sentencia invocada no es idéntico al planteado en la presente resolución, del contenido de los apartados 29, 30 y 31 se aprecia claramente que, a juicio del TJUE, el artículo 21, apartado 3, primera frase, de la Directiva 2003/96 no hace referencia a un proceso específico mediante el que deban consumirse los productos energéticos para poder acogerse a la exclusión del hecho imponible. Y añade, que el consumo de productos energéticos no puede verse privado del disfrute de dicha exclusión en función únicamente de la manera en que se efectúe el consumo, siempre que este contribuya al proceso tecnológico de fabricación de productos energéticos.

En nuestro caso, la planta de cogeneración emplea un motor de turbina, que sin que implique propulsión de vehículo alguna, consume productos energéticos, gas natural, generando energía térmica que es empleada en la producción de productos energéticos.

Siendo así las cosas, este TEAC rechaza la interpretación literal de la norma interna a la que llega la Inspección y entiende, de acuerdo con el contenido del artículo 21.3 de la Directiva 2003/96/CE y el criterio adoptado por el TJUE, que la parte del volumen de gas natural que se utiliza en la turbina de gas de la planta de cogeneración, en la medida en que -con los contadores y registros adecuados- pueda diferenciarse del volumen de gas natural utilizado en la producción de electricidad, y siempre que se esté utilizando en el proceso de fabricación de hidrocarburos, no estaría sujeto al impuesto.

No obstante lo anterior, el artículo 21.3 de la Directiva 2003/96/CE, inciso primero, es también meridianamente claro cuando establece como requisito para que no se produzca el hecho imponible que los productos energéticos consumidos deben haberse producido en las propias dependencias del establecimiento.

Es preciso recordar que una disposición que, como el artículo 21, apartado 3, primera frase, de la Directiva 2003/96/CE, establece una excepción al régimen fiscal previsto por esta Directiva debe ser objeto de interpretación estricta (véase, por analogía, la sentencia de 5 de marzo de 2015, Statoil Fuel & Retail, C-553/13, EU:C:2015:149, apartado 39). Pues bien, debe señalarse que la redacción de la disposición mencionada únicamente contempla que se produzca la exclusión del hecho imponible cuando los productos energéticos consumidos se han producido en las propias dependencias del establecimiento.

Analizada la documentación que obra en el expediente, en la Diligencia de 8 de octubre de 2014, se hace constar lo siguiente: "todo el gas natural que se recibe en el establecimiento llega a través de una única línea que una vez dentro se trifurca; en cada uno de los tres ramales se encuentra instalado un contador". Además, dicho gas natural es suministrado por otra entidad, **XZ** ... COMERCIALIZADORA S.A., para su empleo en las refinerías.

De la información anterior se desprende que el gas natural no se ha producido en las propias dependencias en las que tiene lugar su consumo con el fin de producir otros productos energéticos, por lo que no puede aplicarse la exclusión que recoge el artículo 21.3, primera frase, de la Directiva 2003/96/CE, debiendo la reclamante haber autoliquidado el impuesto, por lo que deben desestimarse sus alegaciones en este punto.

DÉCIMO TERCERO.- Finalmente, la reclamante alega que el gas natural empleado en la cogeneración para la fabricación de energía eléctrica está exento, puesto que la legislación española no ha transpuesto debidamente la Directiva 2003/96/CE, del Consejo, por la que se reestructura el régimen comunitario de imposición de productos energéticos y de la electricidad, y solicita la devolución del impuesto autoliquidado con el Modelo 581.

La representación de la sociedad fundamenta la solicitud de devolución de ingresos indebidos en la vulneración del artículo 14, apartado 1, letra a) de la Directiva 2003/96/CE que supone la imposición establecida en la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales sobre los productos energéticos utilizados para la producción de electricidad cuando estos productos se utilizan para la generación combinada de electricidad y calor, tras la modificación introducida en la Ley de Impuestos Especiales mediante la Ley 15/2012, de 27 de diciembre de medidas fiscales para la sostenibilidad energética. En apoyo de sus pretensiones la sociedad cita la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 7 de mayo de 2018, dictada en el Asunto C-31/17, Cristal Union.

A este respecto corresponde decir que la presente resolución únicamente tiene por objeto determinar si el acuerdo de la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes, dictado con fecha 22 de octubre de 2018, se ajusta a derecho. En el supuesto de que la entidad entendiera que las cantidades autoliquidadas con el Modelo 581 no fueran acordes a derecho, podría iniciar un procedimiento de rectificación de la autoliquidación y devolución de ingresos indebidos.

De hecho, con fecha 20 de febrero de 2019, la entidad reclamante solicitó la rectificación de las autoliquidaciones del Impuesto Especial sobre Hidrocarburos, modelo 581, del ejercicio 2015 y la devolución por ingresos indebidos de un importe de 1.457.484,60 euros, concretamente de la parte de las cuotas del Impuesto correspondiente al gas natural recibido en régimen suspensivo y utilizado en la planta de cogeneración ... para la producción de energía eléctrica o para la producción de energía térmica útil. Este procedimiento finalizó mediante resolución de 10 de junio de 2019, de la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes, que acordó denegar la solicitud de rectificación de las autoliquidaciones del Impuesto Especial sobre Hidrocarburos presentada. Acuerdo que ha sido recurrido ante este TEAC, siendo registrado con R.G.:3955/19.

Por todo lo anterior, en este momento no procede la valoración de las alegaciones planteadas por la reclamante respecto de esta cuestión.

Por lo expuesto

Este Tribunal Económico-Administrativo acuerda DESESTIMAR la presente reclamación, confirmando el acto impugnado.