

Audiencia Nacional

**AN (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 7ª) Sentencia num.
448/2016 de 14 noviembre**

JUR\2016\250365

IMPUESTOS ESTATALES CEDIDOS: PET. Y GASOL..VARIOS

Jurisdicción: Contencioso-Administrativa

Recurso contencioso-administrativo 179/2016

Ponente: Excma. Sra. Begoña Fernández Dozagarat

AUDIENCIA NACIONAL

Sala de lo Contencioso-Administrativo

SECCIÓN SÉPTIMA

Núm. de Recurso: 0000179/2016

Tipo de Recurso: PROCEDIMIENTO ORDINARIO

Núm. Registro General:01203/2016

Demandante: COMBUSTIBLES DEL ESTRECHO, S.L.

Procurador: Dª PALOMA ORTÍZ CAÑAVATE LEVENFELD

Demandado: TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL

Abogado Del Estado

Ponente Ilma. Sra.:Dª. BEGOÑA FERNANDEZ DOZAGARAT

SENTENCIA N°:

Ilmo. Sr. Presidente:

D. JOSÉ LUIS LOPEZ MUÑIZ GOÑI

Ilmos. Sres. Magistrados:

D. ERNESTO MANGAS GONZÁLEZ

Dª. BEGOÑA FERNANDEZ DOZAGARAT

D. JAVIER EUGENIO LÓPEZ CANDELA

Madrid, a catorce de noviembre de dos mil dieciséis.

Visto el recurso contencioso administrativo número **179/2016** , que ante esta Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional, Sección Séptima, ha promovido **la entidad COMBUSTIBLES DEL ESTRECHO, S.L.** representada por la Procuradora D^a Paloma Ortiz Cañavate Levenfeld, contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 17 noviembre 2015 en materia de impuestos especiales; se ha personado la Administración General del Estado, representada por el Abogado del Estado. Siendo ponente la señora D^a BEGOÑA FERNANDEZ DOZAGARAT, Magistrada de esta Sección.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO: Por la entidad **COMBUSTIBLES DEL ESTRECHO SL** representada por la Procuradora D^a Paloma Ortiz Cañabate Levenfeld, se interpone recurso contencioso administrativo contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 17 noviembre 2015.

SEGUNDO: Por decreto de fecha 15 marzo 2016 se admitió el precedente recurso y se reclamó a la Administración demandada que en el plazo de veinte días remitiese el expediente administrativo y realizase los emplazamientos legales.

TERCERO: Una vez recibido el expediente, por diligencia de ordenación se concedió a la parte recurrente el plazo de veinte días para que formalizase la demanda, y por diligencia de ordenación se dio traslado al Sr. Abogado del Estado para que contestase la demanda en el plazo de veinte días.

CUARTO: Por decreto de fecha 19 julio 2016 se fijó la cuantía del presente procedimiento en 152.938'92 euros.

FUNDAMENTOS JURIDICOS

PRIMERO

: La parte recurrente, la entidad **COMBUSTIBLES DEL ESTRECHO SL** impugna la resolución del TEAC de fecha 17 noviembre 2015 que tiene su base en los siguientes hechos: En fecha 2 septiembre 2008 se presentó ante la Aduana de Algeciras declaración de exportación registrada con el nº 08ES0011311573540 y se hacía constar como mercancía exportada 550.141litros de gasóleo a tipo general con destino al buque con bandera noruega Normand MJOLNE. En esa misma fecha, y en relación con esa exportación se presentó ante la Oficina Gestora de los Impuestos Especiales de Cádiz solicitud de devolución de Impuestos Especiales en base al art 10.1.a Ley 38/92 (RCL 1992, 2787 y RCL 1993, 150) de Impuestos Especiales . La Oficina Gestora en fecha 3 agosto 2009 desestimó la devolución solicitada porque la operación no era una exportación sino un avituallamiento y a esa operación no se le aplica el art. 10.1. a). Se interpuso recurso de reposición alegando que podría ser aplicable la exención del art. 9 1.e Ley Impuestos Especiales y se desestimó en fecha 20 julio 2010. Contra este acuerdo se interpuso reclamación económico administrativa ante el TEAR Andalucía que se desestima y se interpone recurso de alzada ante el TEAC que se desestima en fecha 16 julio 2015. Contra esta resolución se interpone ante el TEAC recurso de anulación. Este recurso se fundamenta en la incongruencia completa y manifiesta que al no existir es rechazada por el TEAC desestimando el recurso de anulación. Contra esta resolución se interpone el presente recurso contencioso administrativo.

SEGUNDO

: La parte recurrente en su demanda expone que ante la Dependencia de Aduanas e Impuestos Especiales se presentó escrito en fecha 2 septiembre 2008 para la exportación de 550.141 litros de gasóleo para su embarque en el buque con bandera noruega NORMAN MJOLNE y se presentó solicitud de devolución por la exportación ante la Oficina Gestora que se rechazó. Que la Oficina gestora se extralimita en su resolución al discutirle a la Dependencia de Aduanas e Impuestos Especiales de Algeciras la clasificación jurídico aduanera de la operación. El Reglamento de los Impuestos Especiales señala en el art. 102 que si el buque tuviera bandera no comunitaria el suministro se documentara como exportación. La Oficina Gestora además de no tener competencia alguna modifica el criterio de la Dependencia de Aduanas. El buque ostenta bandera Noruega por lo que es considerado parte de dicho país, no comunitario y por consiguiente la operación es una exportación a Noruega. El TEAC dice que el buque tiene como punto de partida el Puerto de Algeciras y como punto de llegada aguas territoriales italianas, es decir, no se produce la salida fuera del ámbito de aguas comunitarias. Sin embargo, el buque hace una trayectoria por una ruta marítima que pasa por aguas internacionales, por ello es una operación de exportación. Y suplica que se tenga por formalizada la demanda interpuesta, y previos los trámites preceptivos, se dicte sentencia con revocación de la resolución impugnada por ser contraria a derecho y se estime el recurso contencioso administrativo, se deje sin efecto los actos objeto de recurso por haber quedado acreditado el total cumplimiento de la obligaciones exigidas por las normas de aplicación y se reconozca la devolución de 152.938'92€ en concepto de Impuestos Especiales de Hidrocarburos, más los intereses que señala la LGT (RCL 2003, 2945) .

El Abogado del Estado en su escrito de contestación a la demanda se opuso a la estimación de la misma, solicitando la confirmación del acto recurrido.

TERCERO

: El recurso de anulación está previsto en la LGT (RCL 2003, 2945) , Artículo 241 bis que dice: "Recurso de anulación

1. Contra las resoluciones de las reclamaciones económico-administrativas, las personas a que se refiere el artículo 241.3 de esta Ley podrán interponer recurso de anulación en el plazo de 15 días ante el tribunal que hubiera dictado la resolución que se impugna, exclusivamente en los siguientes casos:

- a) Cuando se haya declarado incorrectamente la inadmisibilidad de la reclamación.*
- b) Cuando se hayan declarado inexistentes las alegaciones o pruebas oportunamente presentadas en la vía económico administrativa.*
- c) Cuando se alegue la existencia de incongruencia completa y manifiesta de la resolución.*

2. También podrá interponerse recurso de anulación contra el acuerdo de archivo de actuaciones al que se refiere el artículo 238 de esta Ley.

3. No podrá deducirse nuevamente este recurso frente a su resolución. El recurso de anulación no procederá frente a la resolución del recurso extraordinario de revisión.

4. El escrito de interposición incluirá las alegaciones y adjuntará las pruebas pertinentes. El tribunal resolverá sin más trámite en el plazo de un mes, entendiéndose desestimado en caso contrario.

5. La interposición del recurso de anulación suspenderá el plazo para la interposición del recurso

ordinario de alzada que, en su caso, proceda contra la resolución impugnada, cuyo cómputo se iniciará de nuevo el día siguiente al de la notificación de la resolución desestimatoria del recurso de anulación o el día siguiente a aquel en que se entienda desestimado por silencio administrativo.

Si la resolución del recurso de anulación fuese estimatoria, el recurso ordinario de alzada que, en su caso, proceda se interpondrá contra la citada resolución, iniciándose el cómputo del plazo para interponerlo el día siguiente al de la notificación de la resolución estimatoria.

6. Si la resolución del recurso de anulación desestimase el mismo, el recurso que se interponga tras la resolución del recurso de anulación servirá para impugnar tanto esta resolución como la dictada antes por el tribunal económico-administrativo objeto del recurso de anulación, pudiendo plantearse en ese recurso tanto las cuestiones relativas a los motivos del recurso de anulación como cualesquiera otras relativas al fondo del asunto y al acto administrativo inicialmente impugnado."

En concreto se alega la incongruencia completa y manifiesta

Se exige que la incongruencia se manifieste por una discordancia entre la parte dispositiva y lo pedido en el recurso, también cabe apreciar incongruencia cuando la resolución adolece de contradicción interna - lo que en puridad de conceptos determina una falta de motivación en la medida en la que deviene irrazonable Pero en el presente caso, la resolución TEAC recurrida es perfectamente coherente.

El TEAC de una manera más clara que el propio recurrente, señala en la resolución impugnada que lo que se produce es una disparidad de criterios en la calificación de la operación. Para el actor estamos ante una operación de exportación dada la bandera del buque mientras que para el TEAC es una operación de avituallamiento. Por consiguiente, debemos afirmar la congruencia entre la resolución del TEAC

En el ámbito económico-administrativo, el art. 237 de la Ley General Tributaria, establece que las reclamaciones y recursos económico-administrativos someten a conocimiento del órgano competente para su resolución todas las cuestiones de hecho y de derecho que ofrezca el expediente, hayan sido o no planteadas por los interesados, sin que en ningún caso pueda empeorar la situación inicial del reclamante. Si el órgano competente estima pertinente examinar y resolver cuestiones no planteadas por los interesados las expondrá a los mismos para que puedan formular alegaciones.

La LGT exige una incongruencia «completa y manifiesta», no debe ceñirse a los casos de error informático, son supuestos en que sea factible la comprobación y subsanación de la incongruencia por el propio órgano económico-administrativo.

En este caso, se tilda la resolución del TEAC de incongruencia pero no ha sido tal puesto que el TEAC ha analizado las alegaciones vertidas por el recurrente llegando a un decisión correcta y acorde con lo solicitado, cuestión distinta es que no satisfaga los intereses del recurrente, quien por otra parte vino a solicitar una devolución de ingresos por exportación y más tarde planteó la posibilidad de una exención por avituallamiento.

CUARTO

: Se planteaba si la denegación de devolución de ingresos indebidos con relación al gasóleo era una exportación o un avituallamiento.

El art. 10.1ª): " Devoluciones

1. Sin perjuicio de lo establecido en los artículos 9, 17, 22, 23, 40, 43, 52, 62 y 64 de esta Ley, tendrán derecho a la devolución de los impuestos especiales de fabricación, en las condiciones que reglamentariamente se establezcan:

a) Los exportadores de productos objeto de estos impuestos, o de otros productos que, aun no siéndolo, contengan otros que sí lo sean, por las cuotas previamente satisfechas correspondientes a los productos exportados".

En el ámbito de los Impuestos Especiales es la propia Ley 38/92 (RCL 1992, 2787 y RCL 1993, 150) la que define el concepto de exportación en el art. 4 .

Así señala que: "16. " Exportación":La salida del ámbito territorial interno de productos objeto de los impuestos especiales de fabricación con destino fuera del territorio de la Comunidad. No obstante, no se considerará exportación la salida del territorio de la Comunidad de los carburantes contenidos en los depósitos normales de vehículos y contenedores especiales y utilizados en el funcionamiento de los mismos con ocasión de su circulación de salida del referido ámbito ."

Atendiendo a esta definición, no hay exportación, porque como dice el TEAC el buque se encontraba en el puerto de Algeciras con punto de llegada en aguas territoriales italianas.

Y la segunda cuestión, es relativa al avituallamiento del buque y por ello se solicita la exención del art. 9.1.e) LIE.

Y para encontrarnos ante un supuesto de avituallamiento del buque noruego que se destina a la navegación marítima internacional, es preciso que concurren ciertos requisitos, que tampoco se dan. Hay que resaltar que respecto al buque noruego dijo la recurrente que **"el controvertido suministro de carburante lo es para la utilización como carburante en los motores del buque MV Normand Mjolne"**, lo que es el avituallamiento del buque.

El art. 9.1. e) establece la exención para el avituallamiento de los buques siguientes excluidos, en todo caso, los que realicen navegación privada de recreo: 1º *Los que realicen navegación marítima internacional ."*

El art. 51 LIE señala que también están exentas las siguientes operaciones: 2.b) "Su utilización como carburante en la navegación...". Pero esta exención está condicionada al cumplimiento de determinados requisitos. Y así el art. 52 dice: b) "El avituallamiento de gasóleo a embarcaciones que realicen navegación distinta a la de recreo. La devolución queda condicionada a que el gasóleo suministrado lleve incorporados los trazadores y marcadores exigidos reglamentariamente...".

El art. 102 RD 1165/1995 de 7 julio (RCL 1995, 2212 y 2594) establece: el Avituallamiento a embarcaciones

"1. El avituallamiento de carburante a embarcaciones, para beneficiarse de la exención establecida en el párrafo b) del apartado 2 del artículo 51 de la Ley, deberá ajustarse al procedimiento que se establece en los apartados siguientes. Cuando se trate de buques de las Fuerzas Armadas no será precisa la incorporación al gasóleo de trazadores y marcadores.

2. El suministrador documentará la operación de avituallamiento con un recibo de entrega, en papel o en soporte informático, que deberá contener, al menos, los siguientes datos :...".

Por consiguiente, tampoco concurren los supuestos de exención que como su propio nombre indica por suponer un beneficio su aplicación es restrictiva.

Por lo expuesto, procede desestimar el presente recurso contencioso administrativo y por aplicación del art. 139 LJCA (RCL 1998, 1741) se imponen las costas a la parte actora.

Vistos los preceptos legales citados y demás normas de general y pertinente aplicación.

FALLAMOS

1

Desestimamos el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la representación procesal de la entidad **COMBUSTIBLES DEL ESTRECHO, S.L.** representada por la Procuradora D^a Paloma Ortiz Cañavate Levenfeld, contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 17 noviembre 2015 en materia de impuestos especiales. Y, en consecuencia, confirmamos la mencionada Resolución, por encontrarse ajustada a Derecho.

2

Con imposición, a la parte demandante, de las **costas procesales** causadas en esta instancia.

3

Notifíquese esta Sentencia a las partes personadas, haciéndoles la indicación de que contra la misma **puede prepararse recurso de casación ante esta Sección**, mediante **escrito** en el que habrá de acreditarse el cumplimiento de los requisitos establecidos en el art. 89.2 de la Ley Jurisdiccional [redacción ex Ley Orgánica 7/2015, de 21 de julio (RCL 2015, 1128)], justificando el **interés casacional objetivo** que el recurso preparado presenta. Habiendo de presentarse dicho escrito en **el plazo de 30 días** a contar desde el siguiente al de su notificación y para ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo. Previamente deberá constituir un depósito por importe de 50 euros que ingresará en la cuenta de esta Sección 7^a de la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional, abierta en BANESTO número 2856 0000 24, e indicando en los siguientes dígitos el número y año del presente procedimiento. Se aportará el correspondiente resguardo en el momento de su preparación de conformidad con lo establecido en la Disposición Adicional Decimoquinta de la vigente Ley Orgánica del Poder Judicial. Una vez firme devuélvase el expediente al órgano de procedencia con testimonio de la misma.

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

PUBLICACIÓN

Leída y publicada ha sido la anterior Sentencia por el Ilmo. Sr. Magistrado Ponente de la misma, estando celebrando audiencia pública en el mismo día de la fecha la Sala de lo Contencioso - Administrativo de la Audiencia Nacional. Certifico.