

**TRIBUNAL SUPREMO  
SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO  
GABINETE TÉCNICO**

**DOCTRINA JURISPRUDENCIAL SOBRE  
IMPUESTOS ESPECIALES.**

**2011-2012**

**Coordinador:** Juan Pedro Quintana Carretero. Magistrado Decano del Gabinete Técnico de la Sala Tercera del Tribunal Supremo

**Autora:** D<sup>a</sup> María Luisa López-Yuste Padial. Letrada del Gabinete Técnico del Tribunal Supremo

## ÍNDICE

I. IMPUESTOS ESPECIALES.....	3
I.1 Impuestos Especiales de Fabricación.....	3
I.1.1 En general.....	3
I.1.1.1 Circulación de productos.....	3
I.1.1.2 Infracciones y sanciones.....	7
I.1.1.3 Pérdidas de productos.....	7
I.1.1.4 Responsables.....	8
I.1.1.5 Varios.....	9
I.1.2 Impuestos Especiales sobre el Alcohol y Bebidas Alcohólicas.....	13
I.1.2.1 Impuesto sobre el Alcohol y Bebidas Derivadas.....	13
I.1.3 Impuesto Especial sobre Hidrocarburos.....	18
I.1.3.1 Hecho imponible.....	18
I.1.3.2 Devoluciones.....	18
I.1.3.3 Exenciones.....	19
I.1.3.4 Gasóleo bonificado.....	20
I.1.3.4.1 Detallistas.....	20
I.1.3.4.3 Motores fijos.....	21
I.1.3.5 Varios.....	22
I.1.4 Impuesto Especial sobre la Electricidad.....	23
I.2 Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte.....	24
I.2.1 Hecho imponible y supuestos de no sujeción.....	24
I.2.2 Exenciones.....	25
I.2.2.1 Actividades de alquiler.....	25

## **I. IMPUESTOS ESPECIALES.**

### **I.1 Impuestos Especiales de Fabricación.**

#### **I.1.1 En general.**

##### **I.1.1.1 Circulación de productos.**

**No procede la aplicación del régimen suspensivo, en la medida en que los envíos de productos no se realizaron de fábrica a fábrica, sino a la planta de cogeneración de electricidad y calor, no amparada por el CAE correspondiente.**

**STS de 15 de noviembre de 2012 (RC 743/2010).**

*“[L]a recurrente, al igual que en la vía administrativa y en el recurso contencioso-administrativo, sigue manteniendo que los envíos tuvieron lugar entre fábricas y, por ello, en régimen suspensivo, lo que justifica su petición de devolución de ingresos indebidos, insistiendo igualmente que la actividad de cogeneración se lleva a cabo dentro del recinto de fabrica.*

*Pues bien, no puede estimarse la alegación expresada en la medida en que: 1º) tal como consta en el expediente administrativo, y así se declara por la sentencia impugnada, en los tres ejemplares del denominado "documento comercial de acompañamiento para los productos sujetos a impuestos especiales que circulan en régimen suspensivo (Modelo 500), en los que figura como remitente REPSOL PETROLEO, S.A, en Poble de Mafumet (Tarragona), con CAE ES 000 43H0007F, y como destinatario, REPSOL QUIMICA, S.A., en la misma localidad (según envíos por tuberías fijas), figuran en blanco las casillas correspondientes al certificado de recepción; 2º) los envíos, no sólo no constaban en la contabilidad de existencias de REPSOL QUIMICA, S.A., sino que pudo comprobarse, a través de la contabilidad de costes, que habían sido consumidos en la planta de cogeneración, con CAE ES00043HR016H.*

*Los datos anteriores demuestran, por sí solos, que los productos quedaron fuera del régimen suspensivo al no ser recibidos por el destinatario (fábrica).*

*En todo caso, debemos rechazar la alegación basada en que la planta de generación se encuentra dentro del complejo industrial, porque, como bien señala el Abogado del Estado en su escrito de oposición, se trata de actividades distintas, pues las Ordenes del Ministerio de Economía y Hacienda de 4 de marzo y 21 de diciembre de 2006, distinguen y diferencian entre la "actividad de producción de electricidad en centrales eléctricas o de producción de electricidad o cogeneración de electricidad y calor en centrales combinadas, identificada con la clave HR" y, la actividad correspondiente a "las demás industrias que obtienen productos gravados", identificada con la clave H0,*

*sin que ésta última englobe la actividad correspondiente a la clave HR. Por ello, la entidad recurrente dispone del nuevo CAE de fábrica ES00043H00012N para el complejo industrial (que sustituye a los anteriores CAEs ES00043H0007F y ES00043H00080P) y del CAE de usuario ES00043HR016H, correspondiente a la planta de cogeneración, siendo de destacar que, mantuvo este último, pues, como pone de relieve la sentencia, fue renovado en 17 de julio de 2006, con efectos hasta el 15 de noviembre del 2011, lo que no hubiera sido necesario si la instalación correspondiente, tuviera la consideración de fábrica.*

*A partir de lo expuesto, se adivina la desestimación del motivo.*

*En efecto, la sentencia de instancia, confirmando el criterio de la Administración, alcanza la conclusión de que los envíos no se realizaron a la fábrica de REPSOL QUIMICA, S.A., sino a la planta de cogeneración de electricidad y calor, donde se produjo el consumo de los productos, sin que, según lo dicho, dicha actividad pueda ampararse en el CAE de fábrica. En consecuencia, efectivamente, y aún cuando, la recurrente manifiesta que no lo pretendía, la única posibilidad de beneficio fiscal era la de realizar los envíos de gasóleo en régimen de exención, al amparo de la finalidad prevista en la letra c) del artículo 51.2 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, (producción de electricidad en centrales eléctricas o cogeneración de electricidad y de calor en centrales combinadas), pero tal posibilidad no resulta de aplicación, al declararse también probado en sentencia que el gasóleo no llevaba incorporados los marcadores y trazadores exigidos para la aplicación del tipo reducido (requisito exigido por el último párrafo del referido artículo 51.2 de la Ley 38/1992), lo que resulta ratificado por el artículo 106 del Reglamento [...].*

*En definitiva, el consumo de los productos en la planta de generación, no amparada en el CAE de fábrica, supuso el devengo del impuesto sin aplicación del régimen suspensivo” (FD Segundo).*

**Procede la liquidación del Impuesto, al resultar acreditado que la documentación relativa al destino de los envíos de alcohol es ficticia y que la mercancía no pasó la Aduana española.**

**STS de 31 de mayo de 2012 (RC 4276/2009).**

*“Así pues, como no se ha podido determinar el lugar a donde se envió el alcohol y, a juicio de la Sala de instancia, tampoco la entidad recurrente aportó prueba en contrario que desvirtuara la presunción de que dicho alcohol no ha salido del territorio nacional, es por lo que hemos de considerar acertada la conclusión final a la que llegó la sentencia de no considerar ultimado el régimen suspensivo al que ya hemos hecho referencia, supeditado a la exportación de la mercancía, tal y como se prevé en el artículo 11.1.b) de la Ley 38/1992, y del que se derivaría la legalidad de la liquidación origen de las resoluciones impugnadas, al no suspenderse la producción del devengo consecuencia de la realización del hecho imponible” (FD Segundo).*

**Irregularidades en la circulación intracomunitaria en régimen suspensivo. La determinación del lugar donde se cometen tales irregularidades resulta esencial, pues de ello depende la competencia del Estado miembro para exigir el Impuesto.**

**STS de 6 de marzo de 2012 (RC 647/2008).**

*“[E]l motivo debe ser estimado, pues también en el presente caso, se ha abierto un procedimiento penal que todavía no ha concluido (Dilig. Prev. 571/2003, en el Juzgado de Instrucción nº 3 de Baracaldo), del cual ha tenido conocimiento la autoridad administrativa, tal cual se deduce de la propia resolución del TEAF, por lo que ante ello debió suspender el procedimiento de liquidación hasta que dicho proceso se terminase, pues del mismo podía derivarse que el delito se había cometido en un lugar distinto al territorio nacional, en cuyo caso, conforme al artículo 8.3 de la Ley 38/1992, sería competente para gestionar el tributo en régimen suspensivo, el estado destinatario del alcohol” (FD Segundo).*

**STS de 9 de marzo de 2011 (RC 3033/2006).**

*“En el presente caso, la Administración española se consideró competente, en base a lo que disponía el art. 17.3 de la Ley 38/92, con la simple constancia de que el ejemplar nº 3 no había sido presentado en la Aduana Portuguesa, siendo falsos los sellos y firmas estampadas.*

*Sin embargo, esta manera de proceder no resulta ajustada a Derecho por las siguientes razones:*

*Primera. - El resultado de las actuaciones penales practicadas pone de manifiesto que la irregularidad en la circulación intracomunitaria fue cometida en Portugal, lo que determina sin más la incompetencia de la Administración Tributaria española, ante lo que dispone el art. 20 de la Directiva 92/12/CEE, del Consejo, de 25 de febrero de 1992, apartado 1.*

*[...]*

*Segunda.- Además, dado que, en este caso, la Inspección partía de la premisa de que se habían presentado unos documentos falsos en la Aduana portuguesa, antes de liquidar debió comprobar si Portugal había iniciado actuaciones de investigación de los hechos, en cuanto la determinación del lugar donde se había cometido la irregularidad adquiriría una esencial importancia, al depender de ello la competencia del Estado miembro para exigir el impuesto, y sólo se podía considerar que la irregularidad se produce en el ámbito interno, cuando el producto no llega a su destino y no es posible determinar el lugar de la comisión” (FD Tercero).*

**Irregularidades en la circulación del producto. No procede la exención en la entrega de los restos de los productos alcohólicos habidos tras un proceso industrial a empresas de tratamiento de residuos sin el conocimiento previo y autorización de la Administración.**

**STS de 20 de junio de 2011 (RC 798/2008).**

*“De nuestra doctrina cabe extraer las siguientes conclusiones:*

*1ª) El reconocimiento y el mantenimiento de la exención en la entrega y la fabricación de alcohol desnaturalizado está sujeto a cumplimiento de las disposiciones reglamentarias a las que, por delegación, se remite la Ley.*

*2ª) El incumplimiento de cualquiera de las previsiones reglamentarias por parte del sujeto pasivo determina la pérdida de la exención.*

*3ª) La Administración gestora es la única que puede autorizar un cambio de destinatario del alcohol desnaturalizado inicialmente entregado o suministrado.*

*4ª) Cualquier posterior entrega que suponga una alteración del inicial destinatario autorizado debe comunicarse y ser autorizada por la Administración gestora.*

*5ª) Cualquier irregularidad en relación con la circulación y la justificación del uso o del destino dado a los productos objeto de los impuestos especiales de fabricación que se han beneficiado de una exención determina su pérdida, acarreando el pago del impuesto y, en su caso, la imposición de las correspondientes sanciones.*

*6ª) El expedidor que realiza una entrega de alcohol queda sujeto al cumplimiento de las obligaciones legales mencionadas. Su vulneración conlleva, además de la pérdida de la exención o de la bonificación, el pago del impuesto.*

*7ª) Las irregularidades no sólo pueden producirse en el uso o en el destino que se dé al alcohol, sino también en la circulación del producto.*

*En el presente caso, no podemos considerar que esa circulación se haya completado correctamente. El alcohol, aunque fueran restos habidos en el proceso de producción, fue entregado por la actora sin la previa comunicación a la Administración gestora a empresas que no estaban autorizadas para recibirlo ni para realizar tratamiento alguno” (FD Cuarto).*

**Irregularidades en la circulación del producto. La responsabilidad recae sobre el destinatario cuando se suministra alcohol desnaturalizado por encima de la cantidad fijada en la tarjeta de suministro.**

**STS de 5 de mayo de 2011 (RC 5450/2008).**

*“[L]o que se hace en el presente caso es hacer uso de lo dispuesto en el artículo 8.6 de la Ley de 37/1992, pero en sentido contrario al de las Sentencias de 12 de noviembre de 2008, 26 de enero de 2009 y 15 de octubre de 2010, antes referidas, pues si en éstas la obligación de pago recaía sobre el proveedor, en cuanto no había justificado la entrega a destinatario autorizado, en el caso resuelto por la sentencia impugnada, existiendo entrega al destinatario autorizado, sobre él recae la obligación de pago cuando recibe mayor cantidad de litros de los que quedan autorizados en la tarjeta de suministro y que son sobre los que recae la exención, sin que el expedidor pudiera tener*

*conocimiento de que en cuanto al exceso no concurría la circunstancia de "destinatario facultado para recibirlos." (FD Tercero).*

### **I.1.1.2 Infracciones y sanciones.**

**Recepción de productos sometidos al Impuesto al amparo de documentos de acompañamiento erróneamente confeccionados, al figurar en ellos otro destinatario, pero que servían para acreditar el pago del Impuesto en España. Infracción inexistente.**

**STS de 5 de julio de 2011 (RC 5654/2007).**

*“El segundo motivo tiene que prosperar, ya que el acta de conformidad levantada, aunque admite que 5.161.799 litros de gasóleo bonificado fueron suministrados sin documento válido de acompañamiento y aceptados como recibidos en el establecimiento de la recurrente, no recoge cuota alguna, por haber quedado acreditado el pago del Impuesto.*

*En esta situación, la irregularidad detectada no puede dar lugar a la comisión de la infracción tipificada en el artículo 19.2, en cuanto exige la tenencia de producto con fines comerciales cuando no se acredite haberse satisfecho el impuesto en España. Es cierto que el precepto agrega que ha de ser en la forma que reglamentariamente se establezca, refiriéndose el artículo 39.5 del Reglamento a que la acreditación se realizó mediante el documento de circulación, pero en el presente caso la Inspección admitió ante la documentación que le fue aportada por el proveedor y las circunstancias que concurrían que el producto si había satisfecho el Impuesto” (FD Séptimo).*

### **I.1.1.3 Pérdidas de productos.**

**El recuento de los productos sujetos a tributación se ha de efectuar de una manera global, compensando las existencias en más de unos productos con las que pudiera haber en menos de otros.**

**STS de 5 de noviembre de 2012 (RC 554/2010).**

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

*En estas condiciones, consideramos que la referencia a las normas contables constituye un elemento de interpretación indudablemente valioso, pero que resulta insuficiente en*

*términos jurídicos para eludir el acontecimiento legal de que lo único que prevalece en el ordenamiento fiscal del tributo que nos ocupa es el concepto de "alcohol puro" y que por eso el criterio hasta ahora seguido por la Administración de admitir las compensaciones en más o en menos legalmente previstas refiriéndose en exclusiva a aquel concepto, no a los diversos productos que lo contienen, es la que resulta más acorde con el texto regulador del impuesto, afirmación que nos conduce a estimar tanto el motivo de casación como el recurso contencioso-administrativo que está en su origen” (FD Tercero).*

**Como las pérdidas no fueron oportunamente contabilizadas, el Impuesto se devengó en el momento en que la Administración tributaria procedió a su comprobación.**

**STS de. 18 de octubre de 2012 (RC 2441/2009).**

*“[A] los efectos del nacimiento de la obligación tributaria en el caso del impuesto especial que analizamos, resulta preciso que esté reflejada la pérdida en la contabilidad del sujeto pasivo, circunstancia que no cumplió la entidad recurrente en el actual caso. En consecuencia, el devengo acaeció cuando la Administración tributaria tuvo conocimiento de la pérdida, a través del procedimiento de comprobación llevado a cabo en el año 2001” (FD Segundo).*

Véase también la **STS de 19 de diciembre de 2011 (RC 5420/2008), FD Quinto.**

#### **I.1.1.4 Responsables.**

**Está obligado al pago del Impuesto el depositario autorizado expedidor de los productos que se beneficiaron de la aplicación de un tipo reducido, pues no comprobó si el destinatario de los productos estaba facultado para recibirlos con tal beneficio fiscal.**

**STS de 8 de abril de 2011 (RC 1630/2006).**

*“Una exégesis lógica y sistemática del art. 8.6 de la Ley 38/1992 debe llevar a entender que en los casos de los productos objeto de los impuestos especiales de fabricación que se hayan beneficiado de la aplicación de un tipo reducido, en los que se hayan producido irregularidades en relación con su circulación, estarán obligados al pago del Impuesto y de las sanciones que pudieran imponerse los expedidores, en tanto no justifiquen la recepción de los productos por el destinatario facultado para recibirlos; o sea, sólo cuando el depositario autorizado que ha expedido el producto beneficiado haya comprobado, con arreglo a la normativa reguladora del Impuesto, que el destinatario se encontraba facultado, en términos administrativos-fiscales, para recibir los productos beneficiados con la aplicación del tipo reducido, se desplazará la obligación por el pago del impuesto y de las sanciones que pudieran imponerse a los destinatarios, a partir de la recepción.*

*Como quiera que en el caso que nos ocupa el destinatario de los productos que indebidamente gozaron de la aplicación de un tipo reducido no empleó los medios de pago específicos, debe aplicarse la norma general sobre responsabilidad por el pago del Impuesto al depositario autorizado expedidor de los productos que se han beneficiado de la aplicación de un tipo reducido, pues es éste el que no ha cumplido con su deber de comprobar si el destinatario de los productos estaba facultado para recibirlos con el beneficio fiscal del tipo reducido” (FD Quinto 2).*

**Está obligado al pago del Impuesto el destinatario de alcohol desnaturalizado cuando recibe mayor cantidad de producto de la que figura autorizada en la tarjeta de suministros.**

**STS de 25 de junio de 2011 (RC 3205/2007).**

*“El presente caso es diferente formalmente, por cuanto los proveedores de la empresa no podían conocer que ésta había superado la cantidad autorizada y que por ello no era receptor facultado.*

*Y así las cosas, el motivo debe ser desestimado, por cuanto al sobrepasar el destinatario la cantidad de litros que estaba autorizado para disfrutar con exención, comenzó a disfrutar de un beneficio fiscal que no le correspondía, debiendo por ello declararse conforme a Derecho la regularización de la situación tributaria y las resoluciones, administrativa y judicial, que así lo han entendido” (FD Tercero).*

**STS de 3 de febrero de 2011 (RC 2735/2006).**

*“Por tanto, al desestimar la alegación de la entidad recurrente y ahora el motivo de casación, simplemente se hace uso de lo dispuesto en el artículo 8.6 de la Ley de 37/1992 en sentido contrario al de las Sentencias antes reseñadas, pues si en éstas la obligación de pago recaía sobre el proveedor en cuanto no había justificado la entrega a destinatario autorizado, en el caso resuelto por la sentencia impugnada, existiendo entrega al destinatario autorizado, sobre él recae la obligación de pago cuando recibe mayor cantidad de litros de los que quedan autorizados en la tarjeta de suministro y que son sobre los que recae la exención, sin que el expedidor pudiera tener conocimiento de que en cuanto al exceso no concurría la circunstancia de "destinatario facultado para recibirlos”” (FD Tercero).*

#### **I.1.1.5 Varios.**

**Corresponde a la Intervención de los Impuestos Especiales de Fabricación la inspección, control y recuento de los productos incluidos en su ámbito objetivo.**

**STS de 21 de junio de 2012 (RC 2176/2009).**

*“Los artículos 46 y 48 de RIIEE exigen una determinada cualificación profesional de las personas que deben realizar las diligencias de inspección, control y recuento de las*

*existencias depositadas en las fábricas o depósitos fiscales. La cualificación exigida reglamentariamente es la de interventores.*

*Está acreditado y reconocido expresamente por la Administración Tributaria en el procedimiento del que trae causa el presente recurso que las dos personas que efectuaron las diligencias de recuento que ocasionaron posteriormente el Acta de Disconformidad no tenían la cualificación profesional exigida. Uno de ellos, el funcionario con número de registro personal 5190965946QA0010, tenía la categoría profesional de Personal Operativo Terrestre; por su parte el otro funcionario con número de registro personal 0110984857YA0010, tenía en el momento de practicarse las diligencias, la categoría de Agente Operativo.*

*Como consecuencia de esa falta de cualificación profesional y la patente vulneración del contenido de los artículos 46 y 48 de RIIIEE, las diligencias de recuento realizadas por dicho funcionarios incurren en un defecto insubsanable” (FD Quinto 1).*

**Aplicación procedente del régimen suspensivo aun cuando en el CAE constara el domicilio social de la entidad y no el domicilio del establecimiento donde iban a ser fabricados, manipulados o almacenados los productos sujetos a dicho régimen. Al conocer la Administración la existencia del local, por haberlo inspeccionado previamente, no cabe considerarlo como establecimiento clandestino.**

**STS de 6 de febrero de 2012 (RC 2473/2008).**

*“La puntual identificación del local o del establecimiento registrado, al que se concede el CAE, y con ello la aplicación del régimen suspensivo para la fabricación o manipulación de productos, constituye un extremo esencial. No en vano es preciso, incluso, aportar un plano del establecimiento a escala, en el que se identifiquen las diferentes zonas y almacenes, así como los elementos y aparatos de fabricación, pudiendo quedar algunas partes al margen de los efectos del devengo del impuesto, como puntualiza el artículo 40.2.b) del Reglamento. Poco o nada tiene que ver el domicilio social con el establecimiento donde se llevan a cabo las actividades, puesto que a los efectos de la concesión del CAE una entidad, cuando ejerza la misma actividad en varias ubicaciones, deberá tener tantos códigos como lugares donde la desarrolle (artículo 41.1 del Reglamento).*

*Por ello la Administración tributaria reputó clandestino el establecimiento en la liquidación derivada del acta firmada en disconformidad el 15 de marzo de 2002, instruida tras un procedimiento de inspección iniciado a raíz de la baja en la actividad instado por «Manuel Argüeso, S.A.», el año 2000, tras la venta de la bodega en el año 1999.*

[...]

*Debemos tener presentes dos cuestiones que se ponen de manifiesto, tanto de la documentación aportada con la demanda como del propio expediente administrativo, que no fueron valoradas ni tenidas en consideración por la Sala de instancia y que reputamos esenciales para la resolución del litigio, lo que justifica la integración*

*de hechos probados en orden a la infracción cometida, en los términos del antes citado artículo 88.3 de la Ley 29/1998.*

*(a) En primer lugar, el CAE 53B9046R fue concedido a «Manuel Argüeso, S.A.», el 4 de marzo de 1987 (según se reconoce en la diligencia de 19 de noviembre de 2001, al folio 11 del expediente de inspección), sin que conste modificación o rectificación posterior. Esta circunstancia pone de manifiesto que la incorrecta identificación de domicilio del establecimiento tuvo lugar desde el principio.*

*(b) En segundo lugar, se llevó a cabo una inspección según acta levantada por el Agencia Estatal de la Administración Tributaria, Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales el 30 de diciembre de 1992, en el establecimiento sito en la carretera de Jerez-Sevilla, km. 634,400, no en las dependencias de la c/ del Pozo del Olivar 16 y que tenía como objeto el recuento físico y contable de las existencias de vino.*

*De las dos circunstancias puestas de manifiesto, es fácil colegir:*

*(1) No es cierto como afirma la Administración, que las actuaciones inspectoras previas al año 2002 tuvieron como objeto simples comprobaciones contables o documentales en las oficinas donde la actora tenía su domicilio social (c/ del Pozo del Olivar 16), sino que llevó a cabo, al menos en una ocasión, una efectiva inspección en el local sito en la carretera de Jerez-Sevilla, km. 634,400, donde «Manuel Argüeso, S.A.», tenía la bodega.*

*(2) Tampoco responde a la realidad que la Administración desconociera la existencia del local, puesto que llevó a cabo una actividad inspectora en este establecimiento.*

*(3) No cabe reputar como clandestino aquello que ya era conocido con anterioridad por la Administración tributaria.*

*Todo lo anterior nos obliga a reconsiderar las consecuencias que, para «Manuel Argüeso, S.A.», debía tener que solicitara el CAE en el año 1987 identificando incorrectamente el establecimiento para el que lo pedía. En condiciones normales, sin duda, hubieran sido las proclamadas por la sentencia de instancia; pero el hecho de que esta circunstancia fuera, no sólo conocida y sabida por la Administración, sino objeto de un procedimiento de inspección sin oponerse nada al respecto, determina que la valoración no pueda ser la misma. La actividad inspectora llevada a cabo en el establecimiento en el año 1992 y la confianza legítima que ello supone para el contribuyente de estar actuando correctamente, no puede tornarse en el año 2002 en un radical cambio de criterio y calificación, cuando el error inicial en la identificación del establecimiento en la solicitud del CAE ya constaba y las circunstancias no habían variado” (FFDD Tercero y Cuarto).*

**La autorización para recibir productos con exención del Impuesto contenida en la tarjeta de suministro es una condición sustantiva e ineludible para la aplicación de la exención.**

**STS de 20 de junio de 2011 (RC 856/2007).**

*“La obtención de dicho CAE, que faculta a recibir el citado alcohol exento, no es un mero requisito formal, sino una condición indispensable para la aplicación de la exención. Si no se posee la tarjeta del CAE, o se excede del límite máximo autorizado en la misma, el destinatario no está facultado para recibir los productos con exención fiscal, ni el expedidor podría efectuar la entrega de los mismos” (FD Cuarto).*

**Sólo el titular inscrito en el correspondiente Registro Territorial puede recibir alcohol con exención.**

**STS de 20 de junio de 2011 (RC 856/2007).**

*“[M]ientras el nuevo titular no esté inscrito, se considerará como titular a la persona que figure inscrita como tal en el Registro Territorial, lo cual supone, tal y como señala la norma, que a efectos del Reglamento y cualquiera que sea la relación entre ambas empresas, el titular inscrito es el único que puede seguir recibiendo alcohol para su proceso industrial, pero el precepto no puede ser interpretado en el sentido de que permita al nuevo titular del establecimiento que no está dado de alta recibir alcohol con exención” (FD Quinto).*

**STS de 24 de febrero de 2011 (RC 3692/2006).**

*“Sin que pueda atenderse la interpretación que ofrece la actora del artº 42 del Reglamento, puesto que el mismo no está autorizando un régimen transitorio mientras se produce el cambio de titularidad del establecimiento y cese de la actividad, habilitando al nuevo adquirente hasta tanto regularice su situación, sino que la norma se inscribe dentro de las reglas de gestión del impuesto y en concreto dentro de las garantías y medidas de control, pretendiéndose con tal previsión, "mientras ello no ocurra se considerará titular del establecimiento a efectos de este Reglamento a la persona que figure inscrita como tal en el registro territorial", evitar confusiones o dudas en dicho momento sobre el responsable del gravamen” (FD Tercero).*

**En la venta de alcohol desnaturalizado para uso distinto al humano, entre una entidad vendedora autorizada y con tarjeta CAE y una compradora sin autorización, sin que el alcohol se desplace del lugar en el que se encuentra, el Impuesto se devenga a la salida de fábrica, es decir, cuando, sin traslado físico, pasa de una entidad autorizada a otra que no lo está.**

**STS de 24 de febrero de 2011 (RC 3692/2006).**

*“[P]or fábrica debe entenderse no el lugar o establecimiento en el que se encuentre los productos, como mera referencia de lugar, sino que dicho establecimiento debe además contar con la autorización pertinente, y con las condiciones y requisitos establecidos reglamentariamente. Lo que conlleva en el caso que nos ocupa, que siendo el establecimiento en el que se encontraba el alcohol titularidad de la actora una fábrica a los efectos que nos interesa, el mismo lugar sin la autorización pertinente y sin las condiciones y requisitos previstos en modo alguno tiene la consideración de fábrica. Al producirse la transmisión del alcohol, existe un desplazamiento real del transmitente al*

*adquirente, que aún cuando físicamente no se traduzca en un desplazamiento físico de un lugar a otro, desde el punto de vista fiscal y a los efectos del impuesto especial que nos ocupa, de forma efectiva se produce el pase -la salida- del alcohol de un establecimiento autorizado, fábrica, a otro que no lo está, lo que determina la producción del devengo, pues con la transmisión si bien el producto pasa de una fábrica a estar en un establecimiento no autorizado, que carece de la condición de fábrica, ultimándose el régimen, y es en ese momento cuando se cumple la exigibilidad del impuesto correspondiente” (FD Tercero).*

## **El Impuesto se devenga en el momento del descubrimiento de las mermas por la Inspección.**

### **STS de 24 de febrero de 2011 (RC 1639/2006).**

*“Con todo, brevemente para dejar constancia que no quedan sujetos a gravamen, conforme al artº 6 de la Ley 38/1992, por no haberse realizado de manera completa el presupuesto de hecho, las pérdidas inherentes a la naturaleza de los productos durante los procesos de fabricación, transformación, almacenamiento y transporte, para ser consideradas como pérdidas y no incurrir en la presunción de realización del hecho imponible, es necesario que no rebasen los porcentajes admitidos reglamentariamente, debiéndose producir con anterioridad al devengo del Impuesto; además el modo de su determinación se prevé reglamentariamente. En supuestos como el que nos ocupa el devengo se origina en el momento en que se produzcan, y si no se conociese dicho momento, se entenderá que el devengo se origina al tiempo de la comprobación administrativa de las mismas, y no le cabe a la entidad alegar que las diferencias fueron anteriores a 22 de noviembre de 1996, puesto que es posible arrastrar las diferencias durante el período que pretende cuando, artº 15 del Reglamento, ni las comunicó a la Intervención ni efectuó asiento alguno en la contabilidad reglamentaria. Y, claro está, no habiendo cumplimentado los requisitos normativamente exigidos, su principal consecuencia al no resultar posible conocer conforme a lo establecido reglamentariamente el momento en el que las diferencias se produjeron, el devengo deberá entenderse producido en momento de su comprobación por la Administración Tributaria. Momento al que ha de remitirse los tipos aplicables” (FD Tercero).*

## **I.1.2 Impuestos Especiales sobre el Alcohol y Bebidas Alcohólicas.**

### **I.1.2.1 Impuesto sobre el Alcohol y Bebidas Derivadas.**

#### **Ámbito objetivo del Impuesto.**

### **STS de 1 de octubre de 2012 (RC 4041/2009).**

*“Consta en el expediente administrativo que la empresa está dada de alta en el registro territorial de IIEE exclusivamente como fábrica de alcohol con CAE 51A1001 M y no de establecimiento de hidrocarburos, siendo su actividad la de fabricación de alcohol etílico deshidratado, que, con independencia de las materia primas utilizadas, está*

*incluido en el ámbito objetivo del Impuesto sobre el Alcohol y Bebidas Alcohólicas, como establece el artículo 20.1 de la Ley 38/1992, de IIEE, pudiendo salir de fábrica con destinos muy diferentes y no necesariamente para su transformación en biocombustible. Para obtener la exención del Impuesto sobre el alcohol para su uso como combustible es necesario en primer lugar la desnaturalización de ese alcohol (artículo 42.2 de la LIE) y en segundo lugar la justificación del uso o destino dado a ese alcohol desnaturalizado (artículo 42.3 de la LIE) y que el alcohol objeto de regularización no corresponde a un alcohol exento sino que resulta de una diferencia en menos en recuento de existencias en fábrica de alcohol o de unas pérdidas en régimen suspensivo en fábrica de alcohol sujeta al Impuesto sobre el Alcohol y no al Impuesto sobre Hidrocarburos como pretende la recurrente” (FD Quinto 2).*

**La utilización de cloruro de belzanconio en la obtención de quitaesmaltes y limpiacristales, sin estar dicho uso explícitamente autorizado, no supone la privación de la exención declarada.**

**STS de 26 de enero de 2012 (RC 743/2009).**

*“Coinciden las partes con la sentencia de instancia en el hecho acreditado de que la recurrente se hallaba en posesión del C.A.E. 33AW002Q, que le autorizaba a recibir alcohol con exención del Impuesto y su utilización como desnaturalizante parcial específico del cloruro de belzanconio, en proporción de 1 gramo por cada litro de alcohol de 96° vol, para la fabricación del producto comercial "ALCOHOL SANITARIO DE 96°, DYNs CON CLORURO DE BEZALCONIO", debiendo ser este producto comercializado como tal. También hay conformidad en el hecho de que parte de ese producto fue utilizado como materia prima en la obtención de otros productos como quitaesmaltes y limpiacristales.*

*La cuestión fundamental está en determinar si ese uso no explícitamente autorizado supone la privación a la mercantil laboratorios e Industrias Noriega, S.L. de la exención declarada -tal como la Administración tributaria pretende-, debiendo por tanto tributar por el Impuesto Especial sobre el Alcohol o, por el contrario, si se cumplen los requisitos legales para obtener el beneficio fiscal pretendido por la recurrente. La respuesta debe ser estimatoria de la tesis de la mercantil, por las razones que seguidamente se exponen.*

[...]

*[R]esulta esencial que el producto controvertido (alcohol sanitario) únicamente pueda ser objeto de utilización en las condiciones reglamentarias establecidas, en un proceso industrial determinado para la obtención de productos no destinados al consumo humano por ingestión, condiciones todas ellas que cumple la recurrente, pues a) es el mismo proceso industrial para el que contaba con autorización administrativa, y b) los productos obtenidos a partir del alcohol sanitario no están destinados al consumo humano por ingestión.*

*Tanto el espíritu como la letra de la Ley 38/1992, eximen del tributo los productos industriales obtenidos a partir del alcohol desnaturalizado, una vez se cumplen las exigencias legales y reglamentarias, tal como previene su Exposición de Motivos al*

*explicar que «[e]n relación con el Impuesto sobre el Alcohol y Bebidas Derivadas, su finalidad sigue siendo la de gravar el alcohol que se consume en forma de bebidas derivadas, por lo que el impuesto se estructura en forma tal que el alcohol que se destina a otros fines puede beneficiarse, siempre que se cumplan los requisitos necesarios para asegurar el control, de la exención o devolución del impuesto, bien en razón del destino concreto que se va a dar al alcohol, o bien mediante la previa desnaturalización del mismo que si bien lo hace impropio para su uso en bebidas, no afecta a su utilización en otros fines».*

*Es decir, la Ley reguladora del tributo controvertido no contempla gravar el alcohol que se utiliza fuera del consumo humano por ingesta, sino que lo exime del mismo, exención que condiciona al cumplimiento de los requisitos que aseguran su estricto control, tanto en razón de su destino como mediante su previa desnaturalización que lo hace impropio para el consumo por ingestión, como ocurre en el presente supuesto.” (FD Cuarto).*

**La exención prevista en el art. 42 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, no puede aplicarse a los supuestos en que se utiliza el alcohol autorizado a la producción de unas especialidades farmacéuticas no incluidas en la memoria explicativa en vigor, pero sí incluidas en la siguiente renovación bianual de dicha memoria.**

**STS de 19 de diciembre de 2011 (RC 2348/2010).**

*“[L]a Exposición de Motivos de la LIE, que la recurrente utiliza en su defensa, ya se preocupa de señalar, que si bien la finalidad del Impuesto sobre el Alcohol sigue siendo el de gravar el alcohol que se consume en forma de bebidas, el alcohol que se destina a otros fines puede beneficiarse de la exención "siempre que se cumplan los requisitos necesarios para asegurar el control de la exención o devolución del impuesto...". Es decir, ya el legislador mediante esta interpretación auténtica, está dando un valor primordial al cumplimiento de los requisitos formales, siendo el propio artículo 42, el que, al regular la exención, remite al reglamento para fijar las condiciones en que la exención se otorga, imponiendo en el indicado artículo, apartado 4, último inciso que "La exención queda condicionada a la distribución del medicamento como especialidad farmacéutica, previa inscripción en registro correspondiente".*

*No es extraño, por tanto, que el Reglamento (RD 1165/1995, de 7 de julio) exija que al escrito de solicitud deberá adjuntarse una memoria explicativa, ya que mediante ella la Administración podrá ejercitar una vigilancia adecuada, para conocer los procesos en que interviene el alcohol, así como los medicamentos resultantes de los mismos. La presentación de la memoria es la correcta forma de proceder para evitar otros destinos del producto, debiendo el interesado ajustar sus adquisiciones a lo declarado en la memoria, pues una falta de ajuste adecuado le llevará a no gozar del beneficio. Es cierto que la finalidad del impuesto es gravar el alcohol que se consume en forma de bebidas derivadas, pero una política fiscal segura requiere que la Administración conozca que esa finalidad se cumpla y para ello se establecen los requisitos formales a que se ha hecho referencia. Frente a la opinión del recurrente de que la fabricación e importación de alcohol para fabricación de medicamentos es un supuesto de no sujeción, debe señalarse que en principio el hecho imponible es la fabricación e*

*importación de alcohol cualquiera que sea su finalidad, ahora bien, por razones de sanidad pública se establece la exención; lo que lleva a considerar que en el supuesto que contemplamos se ha producido el hecho imponible, pero no se goza de la exención porque no se cumplen los requisitos fijados en la norma. Ni el artículo 15.11 ni el 8.6 de la LIE llevan a conclusión contraria, pues lo que en ellos se establece es que el impuesto se paga cuando no se justifique el uso o destino del producto objeto de impuesto especial, sin que esto excluya que tampoco procede la exención en otros supuestos en que no se cumplan las condiciones establecidas legal y reglamentariamente. El propio artículo 8.6 así lo dice, pues junto a esa falta de justificación se establece como causa de la pérdida del beneficio "los supuestos de irregularidades en relación con la circulación", entre los que se encuentra, sin duda, el incumplimiento de las formalidades requeridas" (FD Segundo).*

Véase también la STS de 19 de diciembre de 2011 (RCUD 199/2010), FD Tercero.

**Está exenta del Impuesto la utilización de alcohol en la fabricación de productos cuyo destino es la elaboración de especialidades farmacéuticas de consumo humano por ingestión, en la medida en que dicho alcohol queda eliminado por decantación o cristalización, de suerte que no llega a formar parte de aquéllos.**

**STS de 5 de marzo de 2012 (RC 5979/2008).**

*"En suma, si no hay alcohol en la mercancía final resultado de la elaboración opera la exención" (FD Segundo).*

**STS de 27 de septiembre de 2011 (RC 5920/2007).**

*"La sentencia recurrida señala que debe tenerse en cuenta que cuando el alcohol se emplea en la obtención de productos farmacéuticos se somete a un control distinto al que nos ocupa -en su artículo 78-; que prevé para la utilización del alcohol puro o sin desnaturalizar en la fabricación de medicamentos, ya que en este último caso de uso de alcohol puro el fabricante debe anotar en el libro-registro además del alcohol recibido, "el incorporado y consumido en los procesos de obtención de los medicamentos", lo que no ocurre en el artículo 75.7, lo cual resulta lógico toda vez que en la fabricación de medicamentos el alcohol utilizado puede desviarse al consumo humano por ingestión, aptitud que no se da en el alcohol parcialmente desnaturalizado".*

*Sin embargo, esta argumentación no puede ser compartida, al haber quedado probado en el expediente que, en el proceso de fabricación de los productos para la industria farmacéutica, el alcohol quedaba eliminado por decantación o cristalización de suerte que no llegaba a formar parte del producto final, ni era, pues destinado, directamente, al consumo humano por ingestión, todo lo cual comporta la necesidad de estimar este motivo" (FD Cuarto).*

**La previsión de consumo que figura en la memoria descriptiva del proceso industrial, y que se acepta por la Administración, juega como límite al derecho a la devolución del Impuesto.**

**STS de 14 de octubre de 2011 (RC 2849/2009).**

*“En el caso que hemos de resolver, que insistimos se refiere al sistema de devolución del Impuesto por utilización de alcohol en procesos en el que éste no se incorpora al producto final, la solución adoptar deber ser la de que la previsión de consumo que figura en la memoria, y que se acepta, por la Administración, figura como límite al derecho a la devolución.*

*En efecto, no puede admitirse que siendo requisito necesario para la solicitud de acogimiento al sistema de devolución, que en la Memoria se haga constar la "previsión anual del consumo anual alcohol" (artículo 80.a), se llegue a la conclusión de que en realidad no tiene ese carácter, en la medida en que, en caso de modificación del apartado b) del artículo 80 no requiere la indicación de tal requisito, con lo que la cifra inicial de previsión de consumo se convierte en cifra muerta e inútil desde el principio” (FD Cuarto).*

**Regularización por exceso de envíos de alcohol desnaturalizado destinado a compañías autorizadas para usos exentos, con la consiguiente pérdida de la bonificación en cuanto al exceso y la obligación del expedidor de proceder al pago del Impuesto.**

**STS de 10 de marzo de 2011 (RC 2951/2008).**

*“Al existir una actuación irregular del expedidor, por destinar alcohol con exención a un destinatario no facultado formalmente para recibirlo más que hasta una determinada cuantía, la Administración obró correctamente al aplicar las previsiones del artículo 8.6 de la Ley, girando la liquidación a la empresa recurrente, expedidora y fabricante autorizada, como sujeto pasivo del impuesto, al no poder hablarse de recepción (en este caso respecto de las cantidades excedidas), de los productos por destinatario facultado para recibirlos, toda vez que la recurrente estaba obligada a comprobar que el producto remitido con exención iba destinado a un destinatario autorizado y dentro de las cantidades máximas permitidas, no debiéndose olvidar que el inciso final del apartado 6 del artículo 8 de la Ley se refiere, no a cualquier destinatario, sino precisamente a aquél facultado para recibir los productos y tal facultad sólo puede adquirirse mediante el cumplimiento de las normas establecidas en los artículos 73 y siguientes del RD 1165/95.*

*En definitiva, la recurrente no puede pretender colocarse al margen de las obligaciones que comporta el proceso de circulación y consumo del alcohol con bonificación fiscal, sino que debió cerciorarse de que suministraba alcohol con exención a una empresa autorizada y dentro de los máximos permitidos” (FD Cuarto).*

**No se halla exenta la fabricación de alcohol desnaturalizado en la medida en que no ha quedado acreditado por el interesado que el producto controvertido contenga las sustancias y las proporciones fijadas reglamentariamente.**

**STS de 2 de febrero de 2011 (RC 1393/2006).**

*“No se puede olvidar al analizar la problemática ahora planteada, que lo que se discute es la aplicación de una exención. Es decir, de una actividad inicialmente sujeta al Impuesto Especial y que las particulares circunstancias concurrentes, fijadas por el legislador, convierten en exenta. La apreciación de la exención exige que concurren los requisitos a los que el legislador la supedita. Tal requisito es, en este caso, la concurrencia de un determinado porcentaje de bitrex, requisito que en este caso no se ha cumplido.*

*No se trata, pues, de examinar si se produce el destino al consumo humano, sino de si para gozar de la exención se han producido los requisitos reglamentarios exigidos, lo que claramente no ha sucedido” (FD Quinto).*

### **I.1.3 Impuesto Especial sobre Hidrocarburos.**

#### **I.1.3.1 Hecho imponible.**

**Está sujeta la utilización de hidrocarburos para la obtención de productos no incluidos en el ámbito objetivo del Impuesto.**

**STS de 30 de mayo de 2011 (RC 221/2007).**

*“Por consiguiente, los combustibles normalmente usados en las refinerías como el fuelgas, fueloil, propano, etc. deben tributar en tanto en cuanto sean utilizados, en todo o en parte, para obtener productos que, fiscalmente, podemos calificar como "no hidrocarburos", y, por tanto, no incluidos en el ámbito objetivo del impuesto, dando así cumplimiento a lo señalado en el art. 47 cuando establece que la no sujeción al impuesto se refiere a los combustibles que se utilicen en los procesos de fabricación de hidrocarburos.-” (FD Cuarto 1).*

Véase también la **STS de 24 de febrero de 2011 (RC 4099/2006), FD Tercero.**

#### **I.1.3.2 Devoluciones.**

**El incumplimiento del plazo fijado reglamentariamente para solicitar la devolución del Impuesto satisfecho en relación con los productos comprendidos en la tarifa 1ª que van a utilizarse en usos distintos a los de combustible y carburante no afecta a la sustancia misma del derecho a la devolución.**

**STS de 31 de octubre de 2011 (RCUD 349/2008).**

*“[L]a devolución es un beneficio fiscal, y como tal ha de ser interpretada, por lo que el transcurso del plazo no puede comportar la pérdida de la exención y la exigencia del Impuesto, considerando que ha existido caducidad del derecho a la devolución, aunque la norma reglamentaria contemple dentro del procedimiento para la devolución un*

*concreto plazo para presentar la solicitud. En su punto, hay que entender pues, que el reglamento incurre en un exceso.*

*Otra interpretación supondría desconocer tanto el art. 133.3 de la Constitución, como la propia Ley General Tributaria, art. 10, al renunciar el legislador a concretar un elemento esencial, como es el derecho a la devolución del tributo.*

*Además, no cabe olvidar que el propio legislador no quiso establecer un plazo específico de caducidad para el ejercicio de este derecho de devolución, pues para el periodo de 1 de Enero al 30 de Junio de 1993, y ante la inexistencia de Reglamento, la disposición transitoria 6ª reguló las condiciones exigibles para la devolución sin referirse al plazo.*

*En definitiva, aunque el Reglamento contemple un plazo para ejercer la devolución, nunca su incumplimiento puede suponer la pérdida del derecho si no ha prescrito el mismo, con arreglo a los plazos generales que la ley establece” (FD Cuarto).*

### **I.1.3.3 Exenciones.**

**El personal español adscrito a los Cuarteles Generales Militares Internacionales de la OTAN situados en España tiene derecho a la exención del Impuesto en la adquisición de carburantes en las mismas condiciones que el personal extranjero destinado en dichos cuarteles.**

**STS de 29 de junio de 2011 (RC 3326/2007).**

*“El Acuerdo Complementario de 2000 permite el disfrute de los privilegios de exención de derechos (artículo 14.2) a los miembros de la “Fuerza” y a los miembros del elemento civil que sean nacionales de una de las partes en el Tratado del Atlántico Norte y que estén destinados o adscritos a un Cuartel General, incluyendo en la categoría de Cuarteles Generales a los “cuarteles generales o unidades temporales, subordinados a SHAPE o HQ ACLANT, situados en España” [artículo 1.4.c)]. Se otorga, pues, como no podía ser de otra forma, un trato igual a los miembros de un Cuartel General que realizan las mismas funciones de Defensa Común, lo que incluye a los nacionales del Estado receptor en cuanto que desarrollan una misión internacional y no una nacional, es decir, hacen una prestación pública de servicio internacional” (FD Segundo).*

Véase también la **STS de 20 de junio de 2011 (RC 3663/2007), FD Cuarto.**

**La aplicación de la exención con respecto a la utilización de gasóleo en la producción de electricidad en centrales eléctricas o a la cogeneración de electricidad y de calor en centrales combinadas queda condicionada a la obtención de la correspondiente autorización administrativa.**

**STS de 11 de marzo de 2011 (RC 5473/2006).**

*“[L]a Ley configura el beneficio tributario como una exención de tipo "rogada", es decir, que precisa de una solicitud y de un reconocimiento administrativo sobre si, en el caso particular, se cumplen o no los presupuestos exigidos por la Ley. En este tipo de beneficios fiscales, que son los más frecuentes, la Administración debe resolver expresamente sobre la solicitud, aunque no puede decidir libremente la concesión o denegación del beneficio, sino que su actuación consiste en verificar las circunstancias fácticas y declarar si el beneficio procede de acuerdo con la Ley.” (FD Segundo).*

**Está exenta del Impuesto la fabricación o importación de biocarburantes o biocombustibles utilizados en proyectos piloto para el desarrollo tecnológico de productos menos contaminantes.**

**STS de 3 de febrero de 2011 (RC 2347/2006).**

*“[D]ebe darse la razón a la sentencia que aplica el artículo 51 de la Ley 38/1992 de conformidad con la Sentencia del Tribunal de Primera Instancia de la Unión Europea de 27 de septiembre de 2000, pero también señalando que la exención se solicitó en relación a un plan de producción industrial de bioetanol y biodiesel, pero "en el que para nada se alude a la existencia de un proyecto de investigación”.*

*Es cierto que la Ley 53/2002, de 30 de diciembre, antes referida, a través de su artículo 6, incorporó el artículo 51 bis) a la Ley 38/1992, estableciendo un tipo 0 a partir de 1 de enero de 2003 para biocarburantes y biocombustibles y que ello se hizo con la finalidad expresada en la Exposición de Motivos de "fomentar la utilización de estos carburantes de origen agrícola o de origen vegetal". Pero ello lo que demuestra es que el legislador entendió que la exención era tan solo aplicable a los "proyectos piloto" a los que nos hemos venido refiriendo y esta consideración se ve confirmada con la nueva redacción del apartado 3 del artículo 51” (FD Tercero).*

#### **I.1.3.4 Gasóleo bonificado.**

##### **I.1.3.4.1 Detallistas.**

**Para poder aplicar el tipo reducido contenido en el epígrafe 1.14 de la Tarifa 1ª del Impuesto, es imprescindible que el pago se efectúe mediante la utilización de tarjetas-gasóleo bonificado o cheques-gasóleo bonificado.**

**STS de 10 de noviembre de 2011 (RC 2505/2007).**

*“Siendo la "tarjeta gasóleo bonificado" y el "cheque gasóleo bonificado" medios de control de las adquisiciones efectuadas por consumidores finales a detallistas que permite dispensar en dichos casos de la expedición de documento de circulación ello significa que cualquier suministro que se efectúe sin estar amparado su cobro por dichos medios es un suministro que no cumple las condiciones impuestas; estas condiciones exigidas por la normativa para la aplicación de un tipo reducido a un gasóleo no consisten en una mera obligación de carácter formal sino que son condición*

*sustantiva para obtener el beneficio y de ahí la necesidad de justificar que se han utilizado los medios de pago previstos en la legislación. El incumplimiento de lo señalado conduce a la necesaria aplicación del apartado 11 del artículo 15 de la Ley 38/1992, al determinar éste que "Cuando no se justifique el uso o destino dado a los productos objeto de los Impuestos Especiales de Fabricación por los que se ha aplicado una exención o un tipo impositivo reducido, en razón de su destino, se considerará que tales productos se han utilizado o destinado a fines para los que no se establece en esta Ley beneficio fiscal alguno". Por los hechos reseñados nos encontramos ante un supuesto de incumplimiento de la obligación impuesta de justificar el uso o destino dado a los gasóleos, de la manera reglamentariamente establecida, a los que se ha aplicado un tipo impositivo reducido" (FD Tercero).*

Véase también la **STS de 8 de abril de 2011 (RC 1630/2006), FD Quinto 2.**

**STS de 15 de junio de 2011 (RC 4214/2006).**

*"En el segundo motivo se alega al amparo del artículo 88.1 d) de la Ley reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa la infracción de los artículos 8.6 y 50.3, en relación con el artículo 15.11, todos ellos de la Ley 38/1992, de Impuestos Especiales, sobre la aplicación de la presunción contenida en ellos y su incidencia en la cuantificación de la base imponible.*

*Sobre este problema son evidentes dos postulados. De un lado, que las ventas efectuadas no han sido hechas efectivas mediante tarjetas o cheques de gasóleo bonificado. De otra parte, y pese a las afirmaciones del recurrente, no se ha acreditado el destino final de los productos a los que se ha aplicado la exención.*

*A partir de estas premisas es al recurrente a quien correspondía acreditar que, pese a no haber utilizado los medios establecidos, los productos han llegado a los destinatarios facultados para recibirlos" (FD Tercero).*

#### **I.1.3.4.3 Motores fijos.**

**Tienen la consideración de motores fijos y, por tanto, pueden utilizar gasóleo bonificado los motores de máquinas retroexcavadoras, palas cargadoras y maquinaria de construcción.**

**STS de 9 de mayo de 2011 (RCUD 46/2007).**

*"[E]n la medida en que la maquinaria de construcción y obras públicas identificada en los Antecedentes no es apta para circular por vías y terrenos públicos y pese a que la fuerza motriz del motor pueda ser utilizada también para el desplazamiento a lo largo de la obra en la que se está utilizando, debe ser considerada "motor fijo" a los efectos de poder utilizar el gasóleo bonificado," (FD Sexto).*

### **I.1.3.5 Varios.**

**La base imponible se ha de determinar por el procedimiento de prorrateo cuando se obtengan, además de hidrocarburos, otros productos que no tengan tal consideración.**

**STS de 30 de mayo de 2011 (RC 221/2007).**

*“Cuando un establecimiento productor de hidrocarburos obtenga, además de hidrocarburos, otros productos químicos que no tengan, a efectos fiscales, la consideración de hidrocarburos, a la hora de delimitar la no sujeción de los hidrocarburos consumidos como combustible se utilizará el procedimiento del prorrateo calculando el consumo de combustible en proporción a las cantidades de productos finales; se trata de averiguar el consumo de los combustibles empleados en el proceso de fabricación o refinado de la naturaleza del que nos ocupa en proporción a las cantidades finales obtenidas en los productos resultantes de tal proceso para poder así determinar los combustibles del referido proceso que queden sujetos al Impuesto especial y los combustibles que no resulten sujetos a tal Impuesto por la condición de hidrocarburos, a efectos fiscales, del producto con ellos obtenido” (FD Cuarto 2).*

Véase también la **STS de 24 de febrero de 2011 (RC 4099/2006), FD Cuarto.**

**Recuentos trimestrales de existencias a efectos de determinar las pérdidas. Aunque el período de liquidación del Impuesto sea mensual, los recuentos de existencias deben hacerse trimestralmente.**

**STS de 14 de enero de 2011 (RC 586/2006).**

*“En definitiva, de la literalidad de los preceptos mencionados del Real Decreto 1165/1995, antes de su modificación por Real Decreto 774/2006, y de la Exposición de Motivos de este último --que pone de manifiesto que modificó el régimen de los recuentos de existencias al objeto de vincularlos al período de liquidación del impuesto, que puede ser mensual--, se desprende claramente que, hasta la entrada en vigor de dicho Real Decreto 774/2006 las mediciones debían ser trimestrales” (FD Quinto).*

**Tolerancias oficiales. Se ha de admitir el margen de tolerancia oficialmente admitido del 0,7% para sistemas estáticos de medición de volumen de productos petrolíferos en tanques de almacenamiento vertical.**

**STS de 20 de marzo de 2012 (RC 6494/2008).**

*“[N]o se puede llegar a otra conclusión que la de admitir, como porcentaje de tolerancia el que, de facto, la misma Administración española ha comunicado a los contribuyentes como admisible en los sistemas de medición controvertidos. Lo contrario supondría defraudar las expectativas y la confianza legítima que los obligados tributarios, en general, y REPSOL PETRÓLEO S.A., en particular, han depositado en las manifestaciones de la propia Administración, tanto la tributaria como*

la encargada de establecer el control metrológico sobre los instrumentos de medida” (FD Segundo).

Véase también la **STS de 14 de enero de 2011 (RC 586/2006), FD Sexto.**

**No existe la obligación de reflejar en la contabilidad los errores derivados de la tolerancia de los equipos de medida.**

**STS de 14 de enero de 2011 (RC 586/2006).**

*“En fin, la sentencia de la Audiencia Nacional impugnada achaca en su Fundamento Sexto a la entidad recurrente que no realizó ningún tipo de asiento en su contabilidad de existencias en relación con los errores derivados de la tolerancia de sus equipos de medida. Sin embargo, tal exigencia nos resulta desproporcionada en la medida en que no existe ninguna norma legal o reglamentaria que obligue expresamente a anotar en la contabilidad el margen de tolerancia de los equipos de medida. Lo único que requiere el art. 51 del Real Decreto 1165/1995 es que los sujetos pasivos efectúen un recuento de las existencias al finalizar cada trimestre natural y regularicen, "en su caso, los saldos de las respectivas cuentas el último día de cada trimestre"; y no consta en las actuaciones ni en la Sentencia recurrida que la actora no cumpliera con dicha obligación. Por su parte, el art. 15.2 del mismo Reglamento sólo obliga a los sujetos pasivos a regularizar su contabilidad, "practicando el asiento oportuno" cuando, "como consecuencia de un recuento de existencias", aquellos "comprueben la existencia de diferencias que excedan de las que resulten de aplicar los porcentajes reglamentarios de pérdidas excesivas", pero no en otro caso; aparte de que dicho precepto, ni dice nada acerca de cómo hay que regularizar la contabilidad ni, desde luego, impide reflejar la cantidad que se considera perdida sin hace constar expresamente el margen de tolerancia aplicado. En todo caso, no parece muy coherente exigir que se anote en la contabilidad el margen de tolerancia y no el porcentaje de pérdidas del art. 116 del Real Decreto 1165/1995, pese a que ambos están reconocidos en la misma norma” (FD Sexto).*

#### **I.1.4 Impuesto Especial sobre la Electricidad.**

**El Impuesto se devenga cuando resulte exigible el precio correspondiente al suministro.**

**STS de 27 de febrero de 2012 (RC 5945/2008).**

*“Por lo tanto, el devengo es completamente diferente en uno y otro caso. En los impuestos especiales de fabricación se produce con la salida del producto y, sin embargo, en el que grava la electricidad tiene lugar con el pago del precio del suministro. Por ello, el régimen suspensivo no opera ni tiene el mismo alcance en este impuesto como en el resto. La especialidad tiene todo su sentido y razón de ser, puesto que el hecho imponible en el impuesto sobre la electricidad recae sobre un flujo continuo que hace imposible determinar el concreto momento de la salida de la “fábrica” o “depósito fiscal”” (FD Tercero).*

**La inaplicación del régimen suspensivo por el supuesto incumplimiento del requisito formal de inscripción de la fábrica en el registro territorial infringe el principio de enriquecimiento injusto, al provocar una doble imposición.**

**STS de 23 de noviembre de 2011 (RCUD 474/2008).**

*“[E]l Impuesto Especial sobre la Electricidad es un impuesto indirecto que recae sobre el consumo y grava, en fase única, la fabricación, importación y, en su caso, la introducción en el ámbito territorial interno de determinados bienes, según el art. 1 de la Ley 38/1992, siendo la fabricación la fase única elegida para el establecimiento del gravamen. Ahora bien, debe tenerse presente que en materia de electricidad no existe el concepto de depósito, pues la energía eléctrica se encuentra en la red a través de la cual se transporta por los distribuidores hasta el consumidor final. Desde el punto de vista del impuesto especial de electricidad, la energía que ha vendido el productor al distribuidor y éste la ha hecho llegar a un consumidor final, es la misma, dada su imposibilidad de almacenaje, por lo que, si de conformidad con el art. 64.bis A) 5, se ha repercutido el Impuesto Especial sobre la Electricidad, a este último eslabón de la cadena productiva, con la liquidación resultante del acta se estaría gravando dos veces con el mismo impuesto la misma energía eléctrica, lo que es contrario al principio de gravamen en fase única, configurador del tributo, generando en favor de la Administración un enriquecimiento injusto.*

*Por ello ha de estimarse correcto el criterio sentado en la sentencia, pues si bien, parte de que el acto en su aspecto formal es lícito, en cuanto entiende que la inscripción registral es necesaria para la aplicación del régimen suspensivo, sin embargo, materialmente el acto infringe el principio del enriquecimiento injusto, al producir una doble imposición no tolerada por el propio régimen de fase única a que está sometido el gravamen” (FD Tercero).*

Véase también la **STS de 6 de julio de 2011 (RC 2343/2007), FD Segundo.**

## **I.2 Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte.**

### **I.2.1 Hecho imponible y supuestos de no sujeción.**

**Circulación o utilización de determinados medios de transporte, cuando no se haya solicitado su matriculación definitiva en España dentro del plazo de los 30 días siguientes al inicio de su utilización en España.**

**STS de 30 de mayo de 2012 (RC 72/2008).**

*“[L]a autorización concedida por la entidad propietaria al actor sólo es relevante, cuando ese documento se exhibe a la Administración, pues con anterioridad a ese momento las facultades dominicales se entendía efectuadas por su titular, es decir, la entidad que figuraba como propietaria de la embarcación. La exhibición del documento*

*de autorización ante la Administración, con ocasión de la diligencia de precinto, pone de relieve, por primera vez, ante ella que el medio de transporte mencionado - embarcación "Andrea's"- es utilizado en territorio español por un residente, lo que provoca la aplicación de la Disposición Adicional Primera de la Ley 38/1992" (FD Quinto).*

**Circulación o utilización de medios de transporte destinados a ser utilizados en territorio español por personas o entidades residentes y que no han sido objeto de matriculación definitiva en el plazo de los 30 días siguientes al inicio de su utilización en España. Concepto de residencia en España a efectos del Impuesto.**

**STS de 22 de junio de 2011 (RC 5912/2007).**

*“[R]esulta patente la inaplicación de las previsiones del apartado 4 del artículo 9 de la ley 40/1998, del Impuesto sobre la Renta; al Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte, pues la ley 38/92 contenía una regulación especial, que no excluía a los residentes en España, aunque lo fueran en su condición de personal técnico de misiones diplomáticas por lo que la procedencia de la liquidación en este caso no podía discutirse, al encontrarnos con una embarcación que tiene más de siete metros y medio de eslora máxima, destinada a ser utilizada en el territorio español por persona residente en España” (FD Cuarto).*

## **I.2.2 Exenciones.**

### **I.2.2.1 Actividades de alquiler.**

**Aeronaves matriculadas para ser cedidas en arrendamiento exclusivamente a empresas de navegación aérea.**

**STS de 14 de septiembre de 2012 (RC 3192/2009).**

*“[S]obre el punto controvertido son hechos relevantes: "... los vuelos realizados por la aeronave en cuestión durante el período inspeccionado, resulta que en el año 2000 los vuelos realizados por la interesada representaron el 62,16% del total, en el año 2001 el 87% y en el año 2002 el 96% del total.*

*Respecto al pago de la renta y las facturas emitidas entre Grupo Scholtz, S.A. y Gestair, S.A., se ha comprobado que las cantidades que Gestair, S.A. factura a Grupo Scholtz, S.A. son muy superiores a lo que ésta última recibe en concepto de renta derivada del arrendamiento. En el informe ampliatorio del acta, se recoge el detalle de la facturación. Por su parte, se ha comprobado en la contabilidad de la interesada que no se produce ninguna transferencia de dinero de Gestair, S.A. a Grupo Scholtz, S.A., mientras que sí se han producido en sentido contrario. Como consecuencia de lo anterior, se deduce que la corriente neta de ingresos va del dueño de la cosa al arrendatario.*

*En cuanto al resultado económico de la explotación del avión, de la cuenta de explotación del mismo, aportada por Gestair, S.A., se deduce que el canon que paga en concepto de arrendamiento es el Resultado económico (Ingresos-Gastos), una vez deducida la cantidad fija y la renta mínima pactada en el contrato. En todos los años comprobados se recogen gastos de personal, seguros, formación, impuestos, tasas de aeropuertos, handling, compras, combustibles, catering, revisiones técnicas, mantenimiento, gastos de viaje y dietas."*

*Ello obliga a concluir que el dueño de la cosa objeto del contrato hace suyo el resultado económico derivado de su explotación, lo que, unido al hecho de que el dueño conserva igualmente la utilización mayoritaria del avión, determina que no ha existido la cesión de su uso y disfrute a favor del arrendatario.*

*En consecuencia, y de todo lo expuesto anteriormente se deduce que lo que realmente subyace en esta operación no es un arrendamiento de cosa, sino de servicios, lo que hace procedente la liquidación impugnada.*

*[...] Lo trascendente de esta conclusión es que demuestra que nunca se dieron las condiciones para que la exención fuera reconocida" (FFDD Tercero y Cuarto).*