



Roj: **STSJ BAL 629/2017 - ECLI:ES:TSJBAL:2017:629**

Id Cendoj: **07040330012017100343**

Órgano: **Tribunal Superior de Justicia. Sala de lo Contencioso**

Sede: **Palma de Mallorca**

Sección: **1**

Fecha: **19/06/2017**

Nº de Recurso: **430/2015**

Nº de Resolución: **274/2017**

Procedimiento: **CONTENCIOSO**

Ponente: **FERNANDO SOCIAS FUSTER**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

**T.S.J.ILLES BALEARS SALA CON/AD PALMA DE MALLORCA**

**SENTENCIA: 00274/2017**

**SENTENCIA Nº 274**

En la ciudad de Palma de Mallorca a 19 de junio de 2017

ILMOS. SRS.

PRESIDENTE

D. Gabriel Fiol Gomila

MAGISTRADOS

**D. Pablo Delfont Maza**

D. Fernando Socias Fuster

D<sup>a</sup> Carmen Frigola Castellón

**D<sup>a</sup> Alicia Esther Ortuño Rodríguez**

Vistos por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de les Illes Balears los autos Nº 430 de 2015, seguidos entre partes; como demandante, **SERVICIOS LOGÍSTICOS DE COMBUSTIBLE DE AVIACIÓN, SL**, representada por la Procuradora Sra. Serra, y asistida por el Letrado Sr. Fernández; y como demandada, la **Administración General del ESTADO**, representado y asistido por su Abogado.

El objeto del presente recurso contencioso-administrativo es la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Illes Balears, en adelante TEAR, de 30 de octubre de 2015, que desestimaba la reclamación económico-administrativa número 1085/15, dirigida contra la desestimación del recurso de reposición presentado frente a la resolución del Jefe de la Dependencia Regional de Aduanas e Impuestos Especiales, notificada el 10 de junio de 2015, por la que se imponía a Servicios Logísticos de Combustible de Aviación, SL, una sanción de multa de 7.200 euros (reducida en 5.400 euros) e inmovilización por un periodo de dos meses del vehículo del tipo camión, marca IVECO, número de bastidor WJMM1VNM00C146136, con una potencia fiscal de 35,41 CV, en concreto por haber sido encontrada responsable de la comisión de la infracción tipificada en el artículo 55.1 de la Ley 38/1992, de Impuestos Especiales, consistente en la inobservancia de la prohibición del uso de gasóleo bonificado como carburante, prevista en el artículo 54.2.b) de la misma Ley 38/1992, de Impuestos Especiales.

La cuantía del recurso se ha fijado en 5.400 euros..

Se ha seguido la tramitación correspondiente al procedimiento ordinario.

Ha sido Magistrado Ponente el Ilmo. Sr. D. Fernando Socias Fuster, quien expresa el parecer de la Sala.



## ANTECEDENTES DE HECHO

**PRIMERO.-** El recurso fue interpuesto el 23 de diciembre de 2015, dándose el traslado procesal adecuado y reclamándose el expediente administrativo

**SEGUNDO .-** La demanda se formalizó en plazo legal, interesándose en ella que la Sala acordara el recibimiento del juicio a prueba y solicitándose por fin la estimación del recurso, con anulación de la resolución recurrida y de la sanción impuesta, así como también que la Sala reconozca y declare en la sentencia lo siguiente:

"**Primero.** - Que la amplia superación del plazo que para el inicio del expediente sancionador prescribe el aplicable artículo 209 LGT , ha determinado la caducidad de la potestad sancionadora de la Administración o, subsidiariamente, la caducidad del procedimiento.

**Segundo .-** Que al no encontrarse el equipo de repostaje objeto de la inspección, incardinado en la excepción establecida por el artículo 54,2 b) de la Ley de Impuestos Especiales , está autorizado para la utilización de gasóleo como carburante, con aplicación del tipo establecido en el epígrafe 1.4 de la tarifa 1.ª del impuesto de hidrocarburos, por lo que mi mandante no ha incurrido en infracción tributaria alguna.

**Tercero .-** Que subsidiariamente a lo anterior, se declare la ausencia de responsabilidad por infracción tributaria al haberse puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones tributarias.

**Cuarto .-** Que, como consecuencia de la estimación del recurso, se condene en costas a la Administración Pública demandada."

**TERCERO .-** El Abogado del Estado contestó a la demanda en plazo legal, solicitando a la Sala la desestimación del recurso interpuesto por Servicios Logísticos de Combustible de Aviación, SL, y la imposición a esta última de todas las costas del juicio.

**CUARTO .-** Recibido el pleito a prueba y practicada la propuesta, se acordó que las partes formularan conclusiones, verificándolo por su orden e insistiendo ambas en sus anteriores pretensiones.

**SEXTO .-** Declarada concluida la discusión escrita, se ordenó traer los autos a la vista con citación de las partes para sentencia, señalándose para votación y fallo el día 13 de junio de 2017

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

### **PRIMERO.- La resolución recurrida y la carga argumental de la demanda.**

Hemos descrito ya en el encabezamiento cual es la resolución administrativa contra la que se dirige el presente recurso contencioso.

Se trata de una resolución de la aquí demandada, Administración General del Estado, en concreto la resolución del TEAR, de 30 de octubre de 2015, que desestimaba la reclamación económico-administrativa interpuesta por la ahora demandante, Servicios Logísticos de Combustible de Aviación, SL, contra la desestimación del recurso de reposición que en su día presentó frente a la sanción que le había sido impuesta por el Jefe de la Dependencia Regional de Aduanas e Impuestos Especiales.

Había ocurrido que, en efecto, por resolución del Jefe de la Dependencia Regional de Aduanas e Impuestos Especiales, se impuso a Servicios Logísticos de Combustible de Aviación, SL, una sanción de multa de 7.200 euros -que hubiera sido reducida a 5.400 euros conforme al artículo 188.3 de la Ley 58/2003 si se ingresaba en plazo y no se hubiera recurrido- e inmovilización por un periodo de dos meses del vehículo del tipo camión, marca IVECO, WJMM1VNM00C146136, con una potencia fiscal de 35,41 CV

Esa sanción fue debida a haberse considerado a Servicios Logísticos de Combustible de Aviación, SL, responsable de la comisión de la infracción tipificada en el artículo 55.1 de la Ley 38/1992, de Impuestos Especiales .

Dicha infracción consistía en la inobservancia de la prohibición del uso de gasóleo bonificado como carburante, prevista en el artículo 54.2.b) de la misma Ley 38/1992, de Impuestos Especiales .

Agotada de ese modo la vía administrativa e instalada la controversia en esta sede, en la demanda se esgrime lo siguiente:

1.- Que el expediente sancionador se inició el 19 de diciembre de 2014 y debería haberlo hecho antes del 26 de julio de 2012. Al respecto se aduce que se trata de caso sujeto a lo dispuesto en el artículo 209.2 de la Ley 58/2003 por así recogerlo el artículo 121 del Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio , que aprobó el Reglamento de Impuestos Especiales, y ello porque nació al compás de "[...] *el ejercicio de facultades de inspección* [...]" y, por lo tanto, se entiende que el expediente sancionador debió iniciarse antes de que transcurrieran tres



meses desde que el 26 de abril de 2012 Servicios Logísticos de Combustible de Aviación, SL, le comunicó a la Administración que no iba a solicitar un segundo análisis una vez que le había sido comunicado el resultado del control de uso de gasóleo realizado por el Servicio de Vigilancia Aduanera al vehículo de referencia.. Y todo ello se resume en la demanda señalando que:

"Frente al criterio sostenido por la resolución impugnada, el artículo 209 LGT es plenamente aplicable al presente supuesto.

.Dicho artículo prescribe el preclusivo plazo de 3 meses para el inicio del expediente.

.La inacción de casi 22 meses en el inicio del procedimiento sancionador, en que incurrió la administración sancionadora, determina la infracción de dicho precepto.

.La consecuencia de dicha infracción es la caducidad.

.No se trata de una mera caducidad de procedimiento, sino de caducidad de la potestad sancionadora de los hechos previamente denunciados."

**2.-** Que el vehículo en cuestión, que es un vehículo del tipo "Refueller", no se encuentra entre los supuestos expresamente excepcionados en el artículo 54.2 a ) y b) de la Ley 38/1992 respecto a la regla señalada en ese mismo precepto de autorización a todos los motores de la utilización de gasóleo como carburante, con aplicación del tipo establecido en el epígrafe 1.4 de la tarifa 1.<sup>a</sup> del impuesto. Y ello debería entenderse así a juicio de la entidad demandante porque: **(i)** los vehículos de repostaje de aeronaves, como el del caso, quedan sujetos a la Norma EN 12312-5:2005+A1:2009, norma armonizada conforme a la Directiva 2006/42/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 17 de mayo de 2006, **(ii)** el vehículo en cuestión se fabrica con sujeción a dicha Norma EN 12312-5:2005+A1:2009, acreditándolo así la denominada "Declaración de Conformidad CE siguiendo la norma específica de Máquinas para suministro a Aeronaves EN-12312- 5" emitida por el fabricante, **(iii)** la Norma EN 12312-5:2005+A1:2009, afecta no únicamente a la plataforma elevadora y al equipo de control sino al conjunto del equipo de repostaje, incluida la unidad de tracción, a la que se refiere en su apartado 5 " [...] por ejemplo: el requisito 5.2 (chasis, motor) o el requisito 5.3 (cabina del conductor) [...]", y **(iv)** que cabría entender que estaría sujeta la unidad de tracción en la modalidad de fabricación del "Refueller" en la que dicha unidad de tracción se configura como algo independiente al que se acopla el equipo de repostaje como un remolque, pero ese no era el caso del vehículo de la demandante, que "[...] reposta en la gasolinera sita en el interior del recinto aeroportuario ".

**3.-** Que, en último extremo, "[...] sería de aplicación el artículo 179,2 de la Ley General Tributaria [...]" porque, "[...] siendo necesario el análisis del concreto equipo afectado, y no existiendo pronunciamiento alguno respecto al concreto tipo que nos ocupa ("Equipo de repostaje de aeronaves") no existe referente o precedente alguno al que esta parte pudiera haberse acogido para encontrar un criterio nítido de aplicación ". Y de lo anterior se concluye ya en la demanda que la entidad demandante "[...] ha efectuado una más que razonable interpretación de la norma [...]".

## **SEGUNDO.- Los hechos del caso.**

**1.-** El 10 de octubre de 2011 tres funcionarios de la Unidad Operativa de Palma de Mallorca del Servicio de Vigilancia Aduanera procedieron a comprobar el uso de gasóleo como carburante de automoción del camión marca IVECO, número de bastidor, WJMM1VNM00C146136 con una potencia fiscal de 35,41 CV, que resultaría ser propiedad de la aquí demandante, Servicios Logísticos de Combustible de Aviación, SL.

**2.-** Las actuaciones se realizaron con el jefe de instalación de Servicios Logísticos de Combustible de Aviación, SL, quien manifestó a los funcionarios actuantes que el camión repostaba en la gasolinera de la empresa Repsol en el interior de pista del propio aeropuerto de Son San Joan

**3.-** Se tomó muestra del combustible existente en el depósito del camión, que ofrecía una coloración roja, indicativa de que el gasóleo contenía los marcadores aprobados para identificar aquel al que se aplica el tipo impositivo reducido establecido en el epígrafe 1.4 de la tarifa 1.<sup>a</sup> del Impuesto sobre Hidrocarburos.

**4.-** La muestra extraída se introdujo en tres botes que fueron etiquetados y precintados.

**5.-** Entendiéndose que pudiera tratarse de caso de infracción de lo previsto en el artículo 54 de la Ley 38/1992, conforme lo dispuesto en el artículo siguiente de la misma Ley, los funcionarios actuantes extendieron la correspondiente Diligencia para su remisión al Jefe de la Dependencia Regional de Aduanas e Impuestos Especiales, siendo suscrita la misma por todos ellos y por representante de la empresa, al que se le entregó copia de la misma.



6.- El 28 de marzo de 2012 se notificó a la ahora demandante que el análisis de las muestras por el Laboratorio Central de Aduanas que había confirmado que el producto analizado contenía el trazador y el colorante del gasóleo B en las concentraciones establecidas en la Orden PRE/3493/2004, de 22 de octubre.

7.- El 26 de abril de 2012, la ahora demandante, viendo que el resultado del análisis coincidía con lo que ella misma sabía que venía haciendo, esto es, usar como carburante de automoción gasóleo al que se aplica el tipo impositivo reducido, renunció a un segundo análisis de las muestras obtenidas.

8.- El 19 de diciembre de 2014, el Jefe de la Dependencia Regional de Aduanas e Impuestos Especiales, estimando que disponía de todos los elementos precisos para formular la propuesta de sanción, acordó iniciar el procedimiento sancionador e incorporó al mismo dicha propuesta de resolución, en la que se recogía que la ahora demandante era responsable de la infracción tipificada en el artículo 55.1 de la Ley 38/1992 de Impuestos Especiales, por la inobservancia de la prohibición del uso de gasóleo bonificado como carburante prevista en el artículo 54.2.b) de la misma Ley, proponiéndose así la sanción de multa pecuniaria fija y sanción no pecuniaria de dos meses de precintado e inmovilizado del vehículo.

9.- En la propuesta de resolución incorporada al acuerdo de iniciación del procedimiento sancionador se empezaba afirmando que concurrían en el caso "*[...] las circunstancias que determinan la culpabilidad del presunto responsable*". Más adelante se añade lo siguiente:

"Se estima que la conducta del obligado tributario fue voluntaria, en el sentido de que se entiende que le era exigible otra conducta distinta, en función de las circunstancias concurrentes, por lo que se aprecia el concurso de dolo o culpa con cualquier grado de negligencia a efectos de lo dispuesto en el artículo 183.1 de la Ley 58/2003, de 17 de Diciembre, no siendo aplicable ninguna de las causas de exclusión de la responsabilidad previstas en el artículo 179.2 y 3 de la Ley General Tributaria, por los siguientes motivos:

UNO.- Los hechos y circunstancias recogidos en el presente acuerdo de inicio de expediente sancionador se estiman probados y se consideran constitutivos de la infracción prevista en el artículo 55.1 de la Ley 38/1992, de Impuestos Especiales toda vez que ha quedado acreditado que el vehículo del tipo CAMIÓN, marca IVECO, Nº bastid WJMM1VNM00C146136, propiedad de la empresa SERVICIOS LOGÍSTICOS DE COMBUSTIBLE DE AVIACIÓN, S.L utilizaba el gasóleo B incumpliendo lo dispuesto en el artículo 54.2.b) de la citada Ley que establece que "*la utilización de gasóleo como carburante, con aplicación del tipo reducido establecido en el epígrafe 1.4 de la tarifa 1ª del impuesto, queda autorizada en todos los motores, excepto en los siguientes:*

*b) Motores utilizados en la propulsión de artefactos o aparatos que, por sus características y configuración objetiva, sean susceptibles de ser autorizados para circular por vías y terrenos públicos como vehículos distintos de los vehículos especiales, aunque no hayan obtenido efectivamente tal autorización*".

DOS.- En el presente caso, se ha puesto de manifiesto que la prohibición de uso de este tipo de carburante es ABSOLUTA en el vehículo descubierto, al tratarse de un vehículo no matriculado y que no tiene la consideración de vehículo especial, no encontrándose en el ámbito de aplicación del tipo bonificado.

TRES.- Se aprecia una conducta culposa del interesado, cuanto menos en el grado de negligencia, manifestada en la omisión de la diligencia exigida en el cumplimiento de las obligaciones tributarias, y en particular de la obligación del control adecuado sobre el vehículo de su propiedad para verificar la posible utilización de gasóleo bonificado.

Asimismo, no se aprecia ninguna de las causas de exoneración de responsabilidad previstas en el artículo 179.2 y 3 de la Ley 58/2003, General Tributaria, de 17 de Diciembre".

10.- La ahora demandante, haciendo uso del trámite de alegaciones abierto por el indicado acuerdo de inicio de procedimiento sancionador que le había sido debidamente notificado, en definitiva, sin cuestionar entonces el procedimiento seguido, vino a oponerse a la sanción, aduciendo, lo siguiente:

" 1 . Que esta entidad entiende que el vehículo al que hace referencia la resolución, tiene la consideración de Máquina según la Directiva 2006/42/CE del Parlamento Europeo y del Consejo de 17 de mayo de 2006 relativa a las máquinas.

2. Que el ámbito de aplicación de la directiva indicada en el primer punto y recogido en el artículo 1.1. a) establece que se aplicará a las máquinas, cuya definición se describe en el artículo 2. a) como "conjunto de partes o componentes vinculados entre sí, de los cuales al menos uno es móvil, asociados para una aplicación determinada, provisto o destinado a estar provisto de un sistema de accionamiento distinto de la fuerza humana o animal". Quedando expresamente excluido del ámbito de aplicación de la directiva según el artículo 1.2. e) los vehículos de motor y sus remolques.



3. Que en la presunción de conformidad y normas armonizadas de la directiva indicada en el primer punto y recogido en el artículo 7.2. establece que "una máquina fabricada de conformidad con una norma armonizada, cuya referencia se haya publicado en el Diario Oficial de la Unión Europea".
4. Que en el Diario Oficial de la Unión Europea C/214/1 del 8 de septiembre de 2009, Capítulo IV informaciones en relación a Comunicación de la Comisión en el marco de la aplicación de la Directiva 2006/42/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 17 de mayo de 2006, relativa a las máquinas, se publica la norma armonizada conforme a la directiva EN 12312- 5:2005+A1:2009 Equipo de tierra para aeronaves. Requisitos específicos Parte 5: Equipo para el repostaje de aeronaves (Ratificada por AENOR en junio de 2009). Adjuntamos Declaración de Conformidad CE siguiendo la norma específica de Máquinas para suministro a Aeronaves EN- 12312-5 emitido por el fabricante.
5. Que la norma específica EN-12312-5 Equipo de tierra para aeronaves. Requisitos específicos. Parte 5: Equipo para el repostaje de aeronaves (Ratificada por AENOR en junio de 2009), se le otorga rango de norma española mediante Resolución de 13 de Julio de 2009 de la Dirección General de Industria, por la que se publica la relación de normas europeas que han sido ratificadas durante el mes de junio de 2009 como normas españolas.
6. Que la unidad a la que hace referencia el acuerdo de resolución fue fabricada siguiendo los requisitos establecidos en la norma EN-12312-5 y en consecuencia, dando lugar a una máquina denominada Equipo de repostaje de aeronaves del tipo aircraft refueller según el punto 3.3. Términos y definiciones, de la citada norma.
7. Que los subconjuntos que conforman el Equipo de repostaje de aeronaves son indivisibles para acometer la tarea para la cual han sido fabricados y están interrelacionados entre sí con el fin de garantizar los estándares exigidos en la citada norma.
8. Que en el punto 1. Alcance. Nota 1, de la norma EN 12312-5, establece que no se ha tenido en consideración la normativa ADR (Transporte de mercancías peligrosas por carretera) en el desarrollo de la normativa aplicable a los Equipos de repostaje de aeronaves al no estar considerado para circular por vías públicas.
9. Que esta entidad entiende que en tanto en cuanto el vehículo relacionado en el requerimiento, es una Máquina o Equipo para el repostaje de Aeronaves, como se desprende de todos los documentos facilitados, fabricado bajo la normativa EN 12312-5, relativa a la construcción de Máquinas, en concreto a los Equipos de repostaje de aeronaves, en ningún caso se han incumplido las obligaciones y deberes tributarios tipificados en el Art. 54 de la Ley 38/1992 de Impuestos Especiales, en tanto en cuanto en ningún caso han sido autorizados a circular por vía pública al no disponer de la Autorización de Circulación de Vehículos. Capítulo I. Matriculación, aprobado por el Real Decreto 2822/1998 de 23 de diciembre y el Texto articulado de la Ley sobre tráfico, tal y como se especifica en el artículo 54.2.a, y no le resulta de aplicación el artículo 54.2.b. relativo a la susceptibilidad de ser autorizados a circular por vías públicas, al tratarse de una Máquina de Servicios y por lo tanto teniendo la consideración de vehículo especial como se desprende del Reglamento General de Vehículos aprobado por el Real Decreto 2822/1998 de 23 de diciembre. Es por todo ello que esta entidad considera que en ningún caso se ha cometido infracción tributaria a la que se refiere el artículo 55 de la Ley 38/1992 de 28 de diciembre de IIEE y que sí podría utilizar gasóleo a tipo reducido del epígrafe 1.4 de la tarifa 1ª."
- 11.- El Jefe de la Dependencia Regional de Aduanas e Impuestos Especiales resolvió imponer la sanción propuesta, reiterando lo antes ya indicado respecto a la opción ofrecida y la motivación sobre la concurrencia del elemento subjetivo de lo injusto, dándose respuesta a las alegaciones presentadas por la aquí demandante
- 12.- Interpuesto recurso de reposición contra la sanción, aduciéndose ya la caducidad del procedimiento sancionador y la falta de culpa porque la entidad sancionada entendía que lo había sido sin tenerse en cuenta que "[...] se ha realizado una labor de exégesis de los preceptos aplicables, analizando su relación con los supuestos de hecho enjuiciados y ha llegado a una conclusión razonable sobre la aplicación de la norma a los mismos en un determinado sentido".
- 13.- El Jefe de la Dependencia Regional de Aduanas e Impuestos Especiales desestimó el recurso de reposición contra la sanción, en resumen, por entenderse: (i) que no era de aplicación al caso el artículo 209.2 de la Ley 58/2003, (ii) que el camión no forma una unidad indivisible con la plataforma y el equipo de control sino que es un elemento independiente susceptible de ser autorizado para circular por vías y terrenos públicos como vehículo distinto de los vehículos especiales, y (iii) que la interpretación razonable de la norma tributaria que invocaba a la que aludía Servicios Logísticos de Combustible de Aviación, SL, "[...] más bien parece tratarse de una mera interpretación interesada".
- 14.- Servicios Logísticos de Combustible de Aviación, SL interpuso reclamación económico-administrativa contra la desestimación del recurso de reposición, siendo esa reclamación económico-administrativa



desestimada por la resolución del TEAR que constituye el objeto del presente recurso contencioso-administrativo.

### **TERCERO.- Sobre la caducidad extintiva por inicio del expediente el 19-12-2014.**

El artículo 209 de la Ley 58/2003 , relativo a la iniciación del procedimiento sancionador, establece lo siguiente:

"1. El procedimiento sancionador en materia tributaria se iniciará siempre de oficio mediante la notificación del acuerdo del órgano competente.

2 . Los **procedimientos sancionadores que se incoen como consecuencia de un procedimiento iniciado mediante declaración o de un procedimiento de verificación de datos, comprobación o inspección** no podrán iniciarse respecto a la persona o entidad que hubiera sido objeto del procedimiento una vez transcurrido el **plazo de tres meses desde que se hubiese notificado o se entendiese notificada la correspondiente liquidación o resolución** Los procedimientos sancionadores que se incoen para la imposición de las sanciones a que se refiere el art. 186 de esta Ley deberán iniciarse en el plazo de tres meses desde que se hubiese notificado o se entendiese notificada la sanción pecuniaria a que se refiere dicho precepto"

El artículo 121 del Reglamento de los Impuestos Especiales , aprobado por el Real Decreto 1165/1995, de 7 julio, dispone, en lo que ahora puede interesar, que:

"En la instrucción del procedimiento sancionador serán de aplicación las normas contenidas en los artículos 209 y siguientes de la Ley General Tributaria , [...]"

Pues bien, como ya hemos visto, la demandante entiende que la remisión del artículo 121 del Reglamento de los Impuestos Especiales al artículo 209 de la Ley 58/2003 viene a suponer que el procedimiento sancionador del caso, iniciado el 19 de diciembre de 2014, no podía ya iniciarse por haberse debido iniciar únicamente hasta el 26 de julio de 2012.

Esa suerte de caducidad con efectos extintivos de la responsabilidad, en realidad, no se da en este caso porque el artículo 209.2 de la Ley 58/2003 anuda el plazo de tres meses que establece a la notificación de la liquidación o resolución recaída en algún procedimiento tributario, sea de los iniciados mediante declaración o sea de los procedimientos de verificación de datos, comprobación o inspección.

Ahora bien, en el caso, ante todo, falta resolución o liquidación cualquiera, justamente porque no lo es el resultado del análisis de las muestras tomadas, que es precisamente sobre el que la demandante genera un supuesto dies a quo en la fecha en la que comunicó -26 de abril de 2012- que renunciaba a la realización de un segundo análisis; y, faltando esa resolución o liquidación, en modo alguno cabe hablar de que las actuaciones tendentes a comprobar el uso de gasóleo como carburante de automoción quedasen encuadradas en cualquiera de los procedimientos tributarios a que se refiere el artículo 209.2 de la Ley 58/2003 .

El 10 de octubre de 2011 la Unidad Operativa de Palma de Mallorca del Servicio de Vigilancia Aduanera descubrió una posible infracción, extendió Diligencia al respecto y, confirmado el hecho base de la infracción tras renunciar la afectada a la realización de un segundo análisis, esa posible infracción prescribía en el plazo de cuatro años.

En efecto, el artículo 189.2 de la Ley 58/2003 establece que:

"El plazo de prescripción para imponer sanciones tributarias será de cuatro años y comenzará a contarse desde el momento en que se cometieron las correspondientes infracciones."

Por lo tanto, si se entendiera cometida cuando se extrajeron las muestras el 10 de octubre de 2011 o cuando previsiblemente se repostó el camión del caso, en definitiva, tampoco la ahora demandante había ganado la prescripción cuando el 19 de diciembre de 2014 se inició el procedimiento sancionador.

Así las cosas, despejada la incógnita sobre la posible concurrencia de la caducidad extintiva por falta de inicio en plazo del procedimiento sancionador, hay que señalar igualmente que tampoco se da en el caso una segunda modalidad de caducidad, también extintiva, en concreto la provocada por el exceso de duración del procedimiento sancionador ya iniciado.

A esa segunda modalidad de caducidad extintiva se refiere el artículo 211 de la Ley 58/2003 .

Y esa segunda modalidad de caducidad extintiva no concurre porque, siendo el plazo máximo de duración del procedimiento sancionador el de seis meses, en el caso ocurre que, iniciado el procedimiento el 19 de diciembre de 2014 se notifica la resolución sancionadora el 10 de junio de 2015, esto es, no habiendo transcurrido los 6 meses, en definitiva, no cabe abrigar duda alguna sobre el respeto por la Administración del plazo de caducidad previsto en el artículo 211.2 de la Ley 58/2003 .



#### CUARTO.- Sobre si el camión del caso no es tal sino una máquina con unidad tractora.

A excepción de tractores y de maquinaria agrícola, para los que la actividad a que se dediquen es fundamental a la hora de entender habilitada la posibilidad de utilizar gasóleo bonificado como carburante, por el contrario, en el resto de vehículos terrestres y, por tanto, para el camión del caso, esa posibilidad se anuda a la configuración objetiva del mismo.

Por lo tanto, si de esa configuración se desprende que, aunque no se disponga, sin embargo, pudiera llegar a disponerse de autorización para circular por vías o terrenos públicos, en definitiva, la conclusión tendrá que ser que el vehículo no está, pues, habilitado para utilizar gasóleo bonificado como carburante.

En el Anexo II del Reglamento General de Vehículos, aprobado por el Real Decreto 2822/1998, de 23 de diciembre, se define al camión como:

"Automóvil con cuatro ruedas o más, concebido y construido para el transporte de mercancías, cuya cabina no está integrada en el resto de la carrocería y con un máximo de 9 plazas, incluido el conductor".

En ese mismo Anexo II se define al tracto-camión como:

"Un automóvil concebido y construido para realizar, principalmente, el arrastre de un semirremolque".

En consecuencia, el Reglamento General de Vehículos no considera al tracto-camión como un vehículo especial.

En cuanto a la máquina de servicios automotriz, el Anexo II del Reglamento General de Vehículos la define como:

"Vehículo especial autopropulsado, de dos o más ejes, concebido y construido para efectuar servicios determinados".

Es pacífico que el camión en cuestión: **(i)** incorpora equipos de repostaje de aeronaves, según la norma EN-12312-5, **(ii)** no ha sido nunca matriculado en España, y por tanto **(iii)** no dispone de permiso de circulación.

Consta la Declaración de Conformidad CE. La demandante considera que las condiciones y normas EN están referidas tanto a la plataforma elevadora para el acceso a la conexión de mangueras de suministro a la aeronave como al equipo de control electrónico de unidad reportadora y la unidad de tracción. Pero la Declaración de Conformidad CE aportada puntualiza que la toma en consideración de las normas EN se extiende -y limita- al proyecto y realización de la plataforma y del equipo de control.

La Norma Técnica EN-12312-05 también excepciona en diversos supuestos la regla de que el vehículo no pueda circular fuera del complejo aeroportuario. Por lo tanto, cabe que el camión del caso pueda ser autorizado para circular, que es lo que prevé la excepción recogida en el artículo 54.2.b) de la Ley 38/1992 a la regla del uso del gasóleo bonificado. Naturalmente, ser susceptible de autorización para circular por vías públicas no equivale a que haya de hacerlo constantemente, con lo que para que se cumpla la excepción del artículo 54.2.b) de la Ley 38/1992 basta con que el vehículo pueda circular en una ocasión u otra.

Como ya hemos señalado en el segundo fundamento de derecho de esta sentencia, la ahora demandante, en el trámite de alegaciones abierto por el acuerdo de inicio de procedimiento sancionador, hizo debutar la idea de que el camión en cuestión no era tal sino que tenía la consideración de Máquina según la Directiva 2006/42/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 17 de mayo de 2006, relativa a las máquinas. Esa idea se basaba en que constituía una unidad indivisible el conjunto formado por: **(i)** la plataforma, **(ii)** el equipo de control, y **(iii)** el camión. Pero cabe reiterar que es precisamente por sus características por lo que ha de afirmarse que se trata de un camión, siendo un elemento independiente de la plataforma y del equipo de control.

Persistiendo en su idea, la ahora demandante, quiso arropar esa idea con el dictamen que encargó al Ingeniero Industrial D. Jose Antonio , colegiado nº NUM000 dictamen ha sido aportado con la demanda presentada y ratificado en la fase probatoria del juicio.

Pero el dictamen pericial comienza señalando que se trata de un camión: "*El camión salió nuevo de fábrica en ...*". El perito lo reitera después al señalar que: "*El camión incorpora equipos de repostaje de aeronaves [...]*". Lo vuelve a repetir al señalar que: "*Diverso equipamiento del camión [...]*". Y lo reitera por último al señalar que: "*El camión forma parte integrante de un equipo de repostaje de aeronaves, denominados en el argot aeronáutico como ...*".

El perito ha prescindido de tomar medidas del camión por separado, esto es, desprendido del equipamiento externo que le circunda. Es indudable que esas medidas del camión por separado no eran útiles para hacer valer la idea que se persigue por la entidad demandante. Pero lo cierto es que ese equipamiento externo del camión, que le circunda, no es indivisible del mismo y no parece ofrecer inconveniente alguno para ser retirado,



lo que a todas luces presenta al camión incardinado ya en la excepción prevista en el artículo 54.2.b) de la Ley 38/1992. En efecto, la regla general de la utilización de gasóleo como carburante con aplicación del tipo reducido establecido en el epígrafe 1.4 de la tarifa 1ª del impuesto, se excepciona en el caso de:

**" Motores utilizados en la propulsión de artefactos o aparatos que , por sus características y configuración objetiva , sean susceptibles de ser autorizados para circular por vías y terrenos públicos como vehículos distintos de los vehículos especiales, aunque no hayan obtenido efectivamente tal autorización "**.

Por lo tanto, aunque el camión no está matriculado, sin embargo, pese a faltar autorización, sus características y su configuración objetiva permiten asegurar que es susceptible de ser autorizado para circular por vías y terrenos públicos como vehículo distinto de los vehículos especiales.

Las únicas medidas que ha tomado el perito, es decir, las medidas del camión junto con "[...] *el equipamiento que lleva permanentemente instalado* [...]", Es precisamente esa anchura del camión con el equipamiento que le circunda la única que el perito concluye que no se ajusta a la anchura permitida por el Reglamento General de Vehículos.

Finalmente, el perito señala que el camión del caso: **(i)** no cumple nivel de emisiones contaminantes, **(ii)** no dispone de antibloqueo de frenos ABS, **(iii)** no dispone de sistemas de protección lateral, **(iv)** no dispone de limitador de velocidad, **(v)** no dispone de tacógrafo, y **(vi)** no cumple la Directiva en cuanto a salientes exteriores.

Ahora bien, las aristas a que se refiere el perito pueden ser sencillamente suplidas o sustituidas por piezas despuntadas e inofensivas al contacto con peatones o ciclistas. También cabría en caso de ser preciso tanto la instalación de tacógrafo, como del sistema antibloqueo de frenos o de un limitador de velocidad. El informe del perito no aclara si el incumplimiento del nivel de emisiones normativamente impuesto desde octubre de 2007 es debido a la utilización del gasóleo B, esto es, si lo mismo sería o no si utilizase el gasóleo no bonificado. Con todo, el nivel de emisiones también es sencillamente corregible hoy en día mediante catalizadores u otros remedios técnicos, si es que el camión en cuestión resultase afectado por la norma en vigor desde octubre de 2007.

Además, hay que tener en cuenta para el caso que la ficha técnica de la unidad de tracción, en la que, si así fuera, se tendría que reflejar que se trataba de una máquina de servicios automotriz, esto es, de un vehículo especial, por el contrario, figura -específica y expresamente- que se trata de un camión, y no de una máquina de servicios automotriz. Y a ello se suma que también se especifica en la propia ficha técnica que el tipo de combustible del motor es gasóleo A, y no B, que era con el que se repostaba al camión en cuestión.

Puestas así las cosas, la demandante, que abiertamente reconoce que repostó el camión del caso con gasóleo bonificado, incurre por ello en la comisión de la infracción tipificada en el artículo 55.1 de la Ley 38/1992, de Impuestos Especiales, consistente en la inobservancia de la prohibición del uso de gasóleo bonificado como carburante, prevista en el artículo 54.2.b) de la misma Ley 38/1992, de Impuestos Especiales.

Queda por tanto examinar si la sanción impuesta a Servicios Logísticos de Combustible de Aviación, SL, cubre el requisito de la concurrencia y debida motivación del elemento subjetivo de lo injusto.

**QUINTO.- Sanciones tributarias y cumplimiento del deber de motivar los hechos o circunstancias de los que se deduce que el obligado tributario ha actuado culpablemente.**

El derecho fundamental enunciado en el artículo 25.1 de la Constitución extiende la regla *nullum crimen, nulla poena sine lege* al ámbito del ordenamiento administrativo sancionador, y comprende una doble garantía. En primer término, una garantía de alcance material y absoluto, referida a la imperiosa exigencia de la predeterminación normativa de las conductas ilícitas y de las sanciones correspondientes -*lex previa* y *lex certa*-. Y, en segundo lugar, una garantía de carácter formal, relativa al rango necesario de las normas tipificadoras de dichas conductas y sanciones.

El artículo 25.1 de la Constitución expresa una reserva de ley en materia sancionadora, bien que la garantía de rango no es absoluta sino relativa o limitada, de manera que cabe que el reglamento tipifique ilícitos y sanciones, precisamente en atención a razones que atañen en lo esencial al modelo constitucional de distribución de potestades públicas y al carácter, en cierto modo insuprimible, de la potestad reglamentaria en determinadas materias -por todas, sentencias del Tribunal Constitucional números 42/87, 161/03, 25/04 y 218/05-.

La predeterminación normativa de las conductas ilícitas y de las sanciones asegura que los ciudadanos puedan conocer de antemano el ámbito de lo prohibido y, por tanto, prever las consecuencias de sus acciones. Con todo, cabe el empleo de conceptos jurídicos indeterminados, pero únicamente si la posibilidad de conexión es razonablemente factible en virtud de criterios lógicos, técnicos o de experiencia, esto es, siempre que tales





conceptos jurídicos indeterminados permitan prever, con suficiente seguridad, cual es la naturaleza y cuáles son las características esenciales de las conductas constitutivas de la infracción tipificada.

Además, la garantía de predeterminación normativa de las conductas ilícitas y de las sanciones correspondientes tiene, como precipitado y complemento, la garantía de tipicidad, que impide que el órgano sancionador actúe frente a comportamientos que se encuentran situados en el exterior de la frontera que demarca la norma sancionadora. El principio de tipicidad exige no sólo que estén suficientemente predeterminados el tipo infractor, las sanciones y la relación entre las infracciones y sanciones sino que igualmente obliga a que, salvo en los casos de identificación implícita e incontrovertida, la resolución sancionadora también deba concretar en qué norma se ha efectuado dicha predeterminación y, de tener rango reglamentario, cual es la cobertura legal de esa norma.

El Tribunal Supremo en sentencias de 21 de febrero de 2006 , 20 de enero de 2007 y 1 de abril de 2008 -ROJ: STS 1748/2008, ECLI: ES: TS : 2008:1748- ha señalado lo siguiente:

"...el derecho a un procedimiento sancionador con todas las garantías de defensa, que se constituye como derecho fundamental del ciudadano a un procedimiento justo y equitativo frente a los poderes coercitivos de la Administración, en que se respeten los derechos de defensa con interdicción de indefensión, en una interpretación sistemática de los artículos 24 y 25 de la Constitución y del artículo 6.1. del Convenio Europeo de Derechos Humanos , engloba, según se desprende de la doctrina del Tribunal Constitucional y del Tribunal Europeo de Derechos Humanos, entre otras garantías, el derecho a no ser sancionado sin ser oído y a ejercer las facultades de alegación con contradicción en todas las fases del procedimiento, el derecho a un procedimiento público, el derecho a ser informado de la acusación, de modo que se conozcan sin restricción los hechos imputados, que impone que exista correlación entre estos hechos y la resolución sancionadora, el derecho a utilizar los medios de prueba pertinentes para la defensa, que excluye la admisibilidad y apreciación de pruebas ilícitas, y el derecho a la presunción de inocencia, que acoge el derecho a no ser sancionado sin prueba de cargo legítima y válida, que sustente la resolución sancionadora".

Constituye, pues, exigencia constitucional que toda sanción administrativa se adopte a través de un procedimiento que respete los principios esenciales reflejados en el artículo 24 de la Constitución .

Por tanto, para respetar el derecho a la presunción de inocencia y el derecho de defensa, opera la garantía de que en la Administración Pública recae la carga probatoria concerniente a obtener la certeza de los hechos imputados que acrediten la comisión del ilícito administrativo, la participación del responsable y el juicio de culpabilidad.

El derecho a la presunción de inocencia, que rige sin excepciones en el ordenamiento sancionador, implica que nadie esté obligado a probar su propia inocencia, con lo que recae sobre la Administración Pública la carga de la prueba de los hechos constitutivos de la infracción y, desde luego, cualquier insuficiencia en el resultado de las pruebas practicadas, libremente valorado por el órgano sancionador, debe traducirse en un pronunciamiento absolutorio.

En consecuencia, condicionada la potestad sancionadora por el juego de la prueba y la necesidad de procedimiento contradictorio en el que sea posible defender las propias posiciones, no es posible, pues, imponer sanción alguna que no cuente con fundamento en una previa actividad probatoria lícita sobre la que el órgano sancionador pueda fundamentar un juicio razonable de culpabilidad. Y, por supuesto, opera prohibición absoluta de utilizar pruebas obtenidas con vulneración de derechos fundamentales, con lo que no cabe valorar una actividad probatoria lesiva de otros derechos fundamentales o carente de garantías, como tampoco es aceptable que la resolución sancionadora no motive el resultado de la valoración de la actividad probatoria o que esa motivación no sea razonable por ilógica o insuficiente -en ese sentido, por todas, sentencias del Tribunal Constitucional números 237/02 , 169/03 , 66/07 y 40/08 -.

En el sistema de responsabilidad en materia de infracciones tributarias rige el principio de responsabilidad por dolo o culpa, de modo que no cabe la imposición de sanciones por el mero resultado y sin atender a la conducta diligente del contribuyente -por todas, sentencias del Tribunal Constitucional números 76/90 y 164/05 -.

El artículo 77.4. d. de la Ley 230/1963 , en la redacción dada por la Ley 25/95, reforzó el principio de culpabilidad en el ámbito de las infracciones tributarias, quedando referido en el artículo 77.1 a la simple negligencia. En consecuencia, la comisión de errores de derecho en las liquidaciones tributarias, en tanto que el error fuera razonable, la norma ofreciera dificultades de interpretación y no hubiera existido ocultación, no debía ser sancionada -por todas, sentencias del Tribunal Supremo de 8 de mayo de 1997 y 7 de octubre de 1998 -.

La Ley 58/03, que consolida definitivamente la exigencia de una responsabilidad subjetiva en las infracciones tributarias, derogó, en cuanto puede interesar, las Leyes 230/63, 10/85, 25/95 y 1/98, y vino a establecer que en la potestad sancionadora en materia tributaria sea aplicable el principio de responsabilidad.



El principio de responsabilidad estaba previsto en el artículo 130 de la Ley 30/92, señalándose ahí que se respondía "... *aún a título de simple inobservancia*". Pero para darle el significado preciso a ese inciso debía ponerse en relación con la doctrina constitucional recogida en la sentencia del Tribunal Constitucional número 76/90, en la que ya se señaló que en nuestro ordenamiento jurídico es inadmisibles un principio general de responsabilidad objetiva -en ese mismo sentido pueden citarse, por todas, las sentencias del Tribunal Supremo de 30 de junio de 2003, de 13 de octubre y 22 de noviembre de 2004, 25 de enero de 2006 y 24 de abril de 2007-.

Así, la sentencia del Tribunal Supremo de 24 de abril de 2007 -ROJ: STS 2894/2007, ECLI: ES: TS: 2007:2894-, sobre la aplicación del principio de culpabilidad en el derecho administrativo sancionador, reiteró que:

"... a) En dicho ámbito sancionador ha de rechazarse la responsabilidad objetiva, debiéndose exigir la concurrencia de dolo o de culpa, pues en el ilícito administrativo no puede prescindirse del elemento subjetivo de la culpabilidad para sustituirlo por un sistema de responsabilidad sin culpa; b) la concreta aplicación del principio de culpabilidad requiere determinar y apreciar la existencia de los distintos elementos cognoscitivos y volitivos que se han producido con ocasión de las circunstancias concurrentes en la supuesta comisión del ilícito administrativo que se imputa; c) para la exculpación frente a un comportamiento típicamente antijurídico no basta con la simple invocación de la ausencia de culpa, debiéndose llevar al convencimiento del juzgador que el comportamiento observado carece, en atención a las circunstancias y particularidades de cada supuesto, de los mínimos elementos caracterizadores de la culpabilidad, d) esta culpabilidad viene configurada por la relación psicológica de causalidad entre la acción imputable y la infracción de disposiciones administrativas; y e) para que pueda reprocharse a una persona la existencia de culpabilidad tiene que acreditarse que ese sujeto pudo haber actuado de manera distinta a como lo hizo, que exige valorar las específicas circunstancias fácticas de cada caso".

Por tanto, la operatividad del principio de presunción de inocencia, que abarca incluso el elemento de culpabilidad, impone que la prueba de cargo que justifica la sanción tiene que llevar incorporada la acreditación de que el sujeto pudo haber actuado de forma distinta.

Tras la derogación de la Ley 30/1992 por la Ley 39/2015, el principio de responsabilidad se recoge ahora en el artículo 28 de la Ley 40/2015, que rompe por completo con la responsabilidad objetiva y anuda la responsabilidad a la concurrencia de dolo o culpa. Así, el artículo 28 de la Ley 40/2015 ya no recoge el último inciso del artículo 130 de la Ley 30/1992, es decir, la posibilidad de que se responda "... *aún a título de simple inobservancia*".

Pues bien, la negligencia, que ni siquiera exige para su apreciación un claro ánimo de defraudar, radica precisamente en el descuido, en la actuación contraria al deber objetivo de respeto y cuidado de los intereses de la Hacienda Pública concretados en las normas fiscales, cuyo cumplimiento incumbe a todos los ciudadanos - artículo 31 de la Constitución -.

En efecto, la negligencia radica en toda actuación descuidada o contraria al deber objetivo de respeto y cuidado del bien jurídico protegido por la norma, esto es, tanto en el desprecio o menoscabo de la norma como en la laxitud en la apreciación de los deberes que impone la norma.

Radica la esencia del concepto de negligencia en el descuido, esto es, en la actuación contraria al deber objetivo de respeto y cuidado del bien jurídico protegido por la norma, que en el caso son los intereses de la Hacienda Pública, concretados en las normas fiscales, cuyo cumplimiento, tal como se encarga ya de señalar el artículo 31 de la Constitución, incumbe a todos los ciudadanos, al fin, la concurrencia de negligencia no puede quedar anudada en exclusiva a la apreciación de un claro ánimo de defraudar sino que basta el desprecio o menoscabo.

La motivación de la sanción, esto es, la expresión razonable de los hechos y de los fundamentos de derecho que acogen la decisión adoptada, como acabamos de señalar, alcanza incluso hasta la proporcionalidad de la sanción y, por supuesto, en lo que ahora nos importa, queda comprendido en ese deber la motivación de la existencia de culpabilidad.

No basta con que la resolución sancionadora se limite a afirmar, sin más, que no concurre causa de exención de la responsabilidad por la comisión de la infracción tributaria - artículo 179.2 de la Ley 5//03 y, antes, artículo 77.4 de la Ley 230/63 -.

En efecto, el principio de presunción de inocencia no permite que la resolución sancionadora razone la existencia de culpabilidad del obligado tributario mediante la mera afirmación de que no es apreciable la concurrencia de discrepancia interpretativa razonable o de cualquiera de las restantes causas legales excluyentes de la responsabilidad.



La interpretación razonable de la norma constituye supuesto de exclusión de la responsabilidad por la infracción tributaria, pero uno más, esto es, uno de los casos, entre otros, en los que la Administración Tributaria debe entender necesariamente que el obligado tributario había puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones y deberes tributario.

Por consiguiente, aun cuando la norma tributaria incumplida sea clara, como si no se entiende razonable la interpretación que de esa norma sostiene el obligado tributario, en definitiva, la Administración Tributaria no puede imponer la sanción sin más, justamente por cuanto, si bien pudiera ser que no concurriera ese supuesto de exclusión de la responsabilidad, bien pudiera ser igualmente que el contribuyente hubiera actuado diligentemente.

Y, del mismo modo, la mera referencia al desenlace de la regularización como la sola contratación de la falta de ingreso de la deuda tributaria, tampoco es suficiente.

A ese respecto, debe tenerse en cuenta, primero, que el derecho fundamental a la presunción de inocencia se vulnera cuando se impone la sanción por la sola referencia al resultado, por ejemplo, por el mero hecho de no ingresar, esto es, se vulnera el derecho fundamental cuando se impone la sanción sin justificación de que concurre un mínimo de culpabilidad y de ánimo defraudatorio -en ese sentido, sentencia del Tribunal Constitucional número 164/05-. Y, segundo, ha de tenerse también en cuenta que el solo hecho de no ingresar no constituye infracción, ni ahora en la Ley 58/03 ni antes en la Ley 230/63.

Las sanciones tributarias no pueden ser el resultado, poco menos que obligado, de cualquier incumplimiento del contribuyente de sus obligaciones tributarias.

Por tanto, la motivación de la culpabilidad en la resolución sancionadora no queda cubierta con la alegación genérica de las incorrecciones llevadas a cabo por el contribuyente, de manera que siempre es necesario especificar, por ejemplo, los motivos o causas de esas incorrecciones a efectos de la posterior valoración de la conducta o las circunstancias en que el contribuyente aplicó la deducción y la causa por la que se califica de indebidamente acreditada esa concreta deducción aplicada por el contribuyente.

La sentencia del Tribunal Supremo de 15 de marzo de 2017 - ROJ: STS 968/2017 , ECLI: ES: TS: 2017:968- resume la jurisprudencia sobre la exigencia de culpabilidad en las infracciones tributarias y sobre la necesidad de expresar las razones de su apreciación en el acto sancionador en los siguientes términos.

" **A.-** El principio de culpabilidad es una exigencia implícita en los artículos 24.2 y 25.1 CE y expresamente establecida en el artículo 183.1 LGT , lo que viene a significar que no existe un régimen de responsabilidad objetiva en materia de infracciones tributarias y que, para que proceda la sanción, es necesario que concorra en la conducta sancionada dolo o culpa, no pudiendo ser sancionados los hechos más allá de la simple negligencia, como ha señalado el Tribunal Constitucional en las sentencias 76/1990, de 26 de abril y 164/2005, de 20 de junio .

**B.-** La normativa tributaria presume (como consecuencia de la presunción de inocencia que rige las manifestaciones del ius puniendi del Estado) que la actuación de los contribuyentes está realizada de buena fe, por lo que corresponde a la Administración la prueba de que concurren las circunstancias que determinan la culpabilidad del infractor en la comisión de las infracciones tributarias.

**C.-** Debe ser el pertinente acuerdo [sancionador] el que, en virtud de la exigencia de motivación que impone a la Administración la Ley General Tributaria, refleje todos los elementos que justifican la imposición de la sanción, sin que la mera referencia al precepto legal que se supone infringido (sin contemplar la concreta conducta del sujeto pasivo o su grado de culpabilidad) sea suficiente para dar cumplimiento a las garantías de todo procedimiento sancionador. Y así lo ha declarado la mencionada sentencia 164/2005 del Tribunal Constitucional al afirmar que "no se puede por el mero resultado y mediante razonamientos apodícticos sancionar, siendo imprescindible una motivación específica en torno a la culpabilidad o negligencia y las pruebas de las que ésta se infiere", tesis que también ha proclamado esta Sala en sentencias de 8 de mayo de 1997 , 19 de julio de 2005 , 10 de julio de 2007 y 3 de abril de 2008 , entre otras, en las que se exige una motivación específica en las resoluciones sancionadoras en torno a la culpabilidad o negligencia del contribuyente. En este mismo sentido se pronuncia también la sentencia de la Sala de fecha 6 de junio de 2008 , que proclama la obligación que recae sobre la Administración tributaria de justificar de manera específica el comportamiento del que se infiere la existencia de la culpabilidad precisa para sancionar, no siendo suficiente a tal fin juicios de valor ni afirmaciones generalizadas, sino datos de hecho suficientemente expresivos y detallados, con descripción individualizada de las operaciones que puedan entenderse acreedoras de sanción, porque las sanciones tributarias "no pueden ser el resultado, poco menos que obligado, de cualquier incumplimiento de las obligaciones tributarias a cargo de los contribuyentes.



**D.-** Como señalamos en sentencia de 4 de febrero de 2010, " *el principio de presunción de inocencia garantizado en el art.24.2CE no permite que la Administración tributaria razone la existencia de culpabilidad por exclusión o, dicho de manera más precisa, mediante la afirmación de que la actuación del obligado tributario es culpable porque no se aprecia la existencia de una discrepancia interpretativa razonable* ". Y también proclama que " *en aquellos casos en los que [...] la Administración tributaria no motiva mínimamente los hechos o circunstancias de los que deduce que el obligado tributario ha actuado culpablemente, confirmar la sanción porque este último no ha explicitado en qué interpretación alternativa y razonable ha fundado su comportamiento, equivale, simple y llanamente, a invertir la carga de la prueba, soslayando, de este modo, las exigencias del principio de presunción de inocencia, en virtud del cual la carga de la prueba corresponde a quien acusa, sin que nadie esté obligado a probar su propia inocencia* ", ya que " *sólo cuando la Administración ha razonado, en términos precisos y suficientes, en qué extremos basa la existencia de culpabilidad, procede exigir al acusado que pruebe la existencia de una causa excluyente de la responsabilidad* ".

**E.-** Para justificar la existencia de culpabilidad en el obligado tributario hay que evidenciar la concurrencia de una actuación dolosa o al menos negligente, requisito que se traduce en la necesidad de acreditar que el incumplimiento de la obligación tributaria del contribuyente obedece a una intención de defraudar o, al menos, a la omisión del cuidado y atención exigibles jurídicamente.

Y en el mismo sentido, la sentencia del Tribunal Supremo 20 de abril de 2017 -ROJ: STS 1601/2017, ECLI: ES: TS: 2017:1601- recuerda la exigencia de la jurisprudencia respecto a la obligación de la resolución administrativa sancionadora de motivar los hechos o circunstancias de los que deduce que el obligado tributario ha actuado culpablemente:

"El Tribunal Supremo es especialmente exigente en esta materia, pudiendo citarse la sentencia de 15 de enero de 2009 que expresa: "...como señalamos en el fundamento de derecho Sexto de la Sentencia de 6 de junio de 2008 (rec. cas. para la unificación de doctrina núm. 146/2004), « *es evidente que en aquellos casos en los que, como el presente, la Administración tributaria no motiva mínimamente los hechos o circunstancias de los que deduce que el obligado tributario ha actuado culpablemente, confirmar la sanción porque este último no ha explicitado en qué interpretación alternativa y razonable ha fundado su comportamiento, equivale, simple y llanamente, a invertir la carga de la prueba, soslayando, de este modo, las exigencias del principio de presunción de inocencia, en virtud del cual, «la carga de la prueba corresponda a quien acusa, sin que nadie esté obligado a probar su propia inocencia* » [ SSTC 76/1990, de 26 de abril, FJ B); 14/1997, de 28 de enero, FJ 5 ; 169/1998, de 21 de julio, FJ 2 ; 237/2002, de 9 de diciembre, FJ 3 ; y 129/2003, de 30 de junio, FJ 8], de manera que « *no es el interesado quien ha de probar la falta de culpabilidad, sino que ha de ser la Administración sancionadora la que demuestre la ausencia de diligencia* » [ Sentencia de 5 de noviembre de 1998 (rec. cas. núm. 4971/1992), FD Segundo]. En efecto, ya dijimos en la Sentencia de 10 de julio de 2007 (rec. cas. para la unificación de doctrina núm. 306/2002) que « *en el enjuiciamiento de las infracciones es al órgano sancionador a quien corresponde acreditar la concurrencia de los elementos constitutivos de la infracción, en este caso de la culpabilidad* », de manera que « *no es la recurrente quien ha de acreditar la razonabilidad de su posición, sino que es el órgano sancionador quien debe expresar las motivaciones por las cuales la tesis del infractor es "claramente" rechazable* » (FJ Segundo). Y es que sólo cuando la Administración ha razonado, en términos precisos y suficientes, en qué extremos basa la existencia de culpabilidad, procede exigir al acusado que pruebe la existencia de una causa excluyente de la responsabilidad, como es el caso de la que establecía el art. 77.4.d) LGT (« *cuando el contribuyente haya presentado una declaración veraz y completa y haya practicado, en su caso, la correspondiente autoliquidación, amparándose en una interpretación razonable de la norma* »), que, con otras palabras pero con idéntico alcance, se recoge ahora en el art. 179.2 d) de la Ley 58/2003 (« *cuando el obligado haya actuado amparándose en una interpretación razonable de la norma* »)."

El principio de culpabilidad, como hemos visto, se define en el artículo. 183 de la Ley 58/2003. Conforme a este principio, se requiere: **(i)** que el hecho sea reprochable al menos a título de simple negligencia, y, además, **(ii)** que pueda reprocharse al obligado tributario no haber actuado de otro modo, lo que presupone, capacidad de culpabilidad, conciencia de la ilicitud y exigibilidad.

Es por eso que el artículo 179 de la Ley 58/2003 exime de responsabilidad en todos los casos en los que el obligado tributario, de modo inevitable, es decir, invencible, obra con un error, afecte éste al hecho o su prohibición, ya que únicamente pueden imponerse sanciones por comportamientos evitables, reprochables. Así, puede decirse que el obligado tributario ha actuado en la forma exigible por el Derecho, esto es, que ha puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones tributarias, siempre que de modo inevitable obra con un error.

Este juicio acerca de si el error de tipo es o no vencible, esto es, acerca de si hay imprudencia, corresponde hacerlo a la Administración tributaria de forma motivada.



Por el contrario, al obligado tributario le corresponderá acreditar la ausencia o disminución de la culpabilidad, por ejemplo, por error de prohibición.

La resolución por la que el Jefe de la Dependencia Regional de Aduanas e Impuestos Especiales sancionó a la ahora demandante recoge la motivación ofrecida en la propuesta de resolución incorporada en el acuerdo de iniciación del procedimiento sancionador. Por lo que se refiere a la motivación de la culpabilidad, como ya hemos dejado reflejado en el segundo fundamento de derecho de esta sentencia, se señalaba: **(i)** "[...] que se aprecia el concurso de dolo o culpa con cualquier grado de negligencia [...]", y **(ii)** "[...] no siendo aplicable ninguna de las causas de exclusión de la responsabilidad previstas en el artículo 179.2 y 3 de la Ley General Tributaria [...]".

En cuanto a la apreciación del concurso de dolo o culpa con cualquier grado de negligencia, la resolución por la que el Jefe de la Dependencia Regional de Aduanas e Impuestos Especiales sancionó a Servicios Logísticos de Combustible de Aviación, SL se limita a señalar que "[...] le era exigible otra conducta distinta, en función de las circunstancias concurrentes [...]". Pero la resolución sancionadora ni concreta ni motiva ya cuál sería esa otra conducta distinta exigible ni cuáles son "[...] las circunstancias concurrentes [...]".

Y por lo que se refiere a que no concurren causas de exclusión de la responsabilidad, la resolución del Jefe de la Dependencia Regional de Aduanas e Impuestos Especiales por la que se sancionó a Servicios Logísticos de Combustible de Aviación, SL, se ciñe a señalar que "[...] se ha puesto de manifiesto que la prohibición de uso de este tipo de carburante es ABSOLUTA en el vehículo descubierto, al tratarse de un vehículo no matriculado y que no tiene la consideración de vehículo especial, no encontrándose en el ámbito de aplicación del tipo bonificado."

La resolución del Jefe de la Dependencia Regional de Aduanas e Impuestos Especiales por la que se sancionó a Servicios Logísticos de Combustible de Aviación, SL, teóricamente, aloja la correcta doctrina sobre la culpabilidad. Pero la proyección de esa doctrina al caso de Servicios Logísticos de Combustible de Aviación, SL, es claramente insuficiente ya que viene a suponer que reconoce como infracción tributaria dotada del elemento de culpabilidad a todo supuesto en el que meramente consta que concurre el hecho típico y antijurídico.

Como quiera que no es apreciable la caducidad extintiva ni que al caso de la demandante no le fuera aplicable la excepción recogida en el artículo 54.2.b) de la Ley 38/1992, no procede por tanto la estimación de la pretensión principal de la demanda sino la estimación de la pretensión subsidiaria de la misma. Pero esa estimación de la pretensión subsidiaria tampoco puede ser por apreciarse que Servicios Logísticos de Combustible de Aviación, SL, haya puesto la diligencia precisa sino por no haberse motivado debidamente por la Administración Tributaria la falta de la misma en la resolución por la que fue sancionada.

#### **QUINTO.- Sobre las costas del juicio.**

Conforme a lo dispuesto en el artículo 139 de la ley 29/1998, no procede la imposición de las costas causadas.

En atención a lo expuesto:

### **FALLAMOS**

**PRIMERO** .-Estimamos parcialmente el recurso

**SEGUNDO**.- Declaramos no ser conforme a Derecho y anulamos la resolución recurrida por falta de motivación de la sanción originaria del presente recurso contencioso-administrativo.

**TERCERO**.- Desestimamos las restantes pretensiones de la demanda.

**CUARTO** .- Sin costas.

Contra esta sentencia y de acuerdo con la modificación introducida por la Ley 7/2015 en la Ley 19/1998, caben los siguientes recursos:

1.- Recurso de casación a preparar ante esta Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de las Illes Balears y para la Sala Tercera del Tribunal Supremo, según lo dispuesto en el artículo 89 de la Ley 29/1998, en el plazo de 30 días a partir de la notificación, si el recurso pretende fundarse en infracción de normas de Derecho estatal o de la Unión Europea. Téngase en cuenta Acuerdo de 19 de mayo de 2016, del Consejo General del Poder Judicial, por el que se publica el Acuerdo de 20 de abril de 2016, de la Sala de Gobierno del Tribunal Supremo, sobre la extensión máxima y otras condiciones extrínsecas de los escritos procesales referidos al Recurso de Casación ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo -BOE nº 162 de 6 de julio de 2016- 2.- Recurso de casación a preparar ante esta Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de las Illes Balears y para la Sección de casación esta misma Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de las Illes Balears, según lo dispuesto en el artículo 89 de la Ley 29/1998, en el plazo de 30 días a partir de la notificación, si el recurso pretende fundarse en infracción de



normas emanadas de la Comunidad Autónoma de Illes Balears. Se tendrá en cuenta también el Acuerdo de 19 de mayo de 2016, del Consejo General del Poder Judicial, por el que se publica el Acuerdo de 20 de abril de 2016, de la Sala de Gobierno del Tribunal Supremo, sobre la extensión máxima y otras condiciones extrínsecas de los escritos procesales referidos al Recurso de Casación -BOE nº 162 de 6 de julio de 2016-.

Así por esta nuestra sentencia, de la que quedará testimonio en autos para su notificación, la pronunciamos, mandamos y firmamos.

**PUBLICACIÓN.-** Leída y publicada que ha sido la anterior sentencia por el Magistrado de esta Sala Ilmo. Sr. D. Fernando Socías Fuster, que ha sido Ponente en este trámite de Audiencia Pública, doy fe. El Letrado de la Administración de Justicia, rubricado.

FONDO DOCUMENTAL CENDOJ