



Selección de Sentencias:

Impuesto sobre el alcohol y bebidas alcohólicas: Sanción por colocación de precintas inadecuadamente

Madrid, a veintiséis de noviembre de dos mil doce.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO: El presente recurso contencioso-administrativo se interpone por la representación procesal de, contra la resolución del TEAC de, que desestima la reclamación económico-administrativa deducida contra la sanción impuesta por la Dependencia Regional de Aduanas e **Impuestos** Especiales de la Delegación Especial de Galicia de la Agencia Tributaria de 30 de septiembre de 2008, en relación con el **Impuesto** sobre el **alcohol** y bebidas derivadas, por importe de 157.800 euros.

SEGUNDO: Presentado el recurso, se reclamó el expediente administrativo y se dio traslado de todo ello al actor para que formalizara la demanda, el cual expuso los hechos, invocó los fundamentos de derecho y terminó por suplicar que, previos los trámites legales pertinentes, se dicte sentencia en la que, estimando el recurso, se deje sin efecto la resolución recurrida y consiguientemente la sanción impuesta liquidación practicada, así como la sanción impuesta por el concepto impositivo y los ejercicios reseñados, o, en su defecto se proceda a rectificar la liquidación practicada al haber acreditado la incorrección de los cálculos correspondientes a las mermas reglamentariamente admitidas como no sujetas a tributación, padecidas en las fases de elaboración en frío y envasado, en cuyo caso procedería calificar el expediente tramitado de rectificación sin sanción al ser patente la buena fe en la actuación de la recurrente y al no concurrir adicionalmente el preceptivo elemento subjetivo exigible para sancionar la conducta de la recurrente.

TERCERO: Formalizada la demanda se dio traslado al Abogado del Estado para que la contestara, el cual expuso los hechos y fundamentos de derecho y suplicó se dictara sentencia desestimando el recurso y confirmando la resolución impugnada, con expresa imposición de las costas a la parte recurrente.

CUARTO: Solicitado el recibimiento a prueba del procedimiento, la Sala acordó recibir el pleito a prueba, practicándose aquellos medios de prueba que propuestos por las partes fueron admitidos por la Sala, con el resultado que obra en las actuaciones y, evacuado el trámite de conclusiones, quedaron los autos conclusos, señalándose para votación y fallo el día 22 de noviembre del año en curso en que, efectivamente, se votó y falló.

QUINTO: La cuantía del presente recurso quedó fijada por Auto de 8 de marzo de 2011 en 157.800 euros.

A efectos de recurribilidad de la presente resolución, debe advertirse que la misma está excluida del recurso de casación por razón de la cuantía litigiosa que no excede de 600.000 euros, de conformidad con el artículo 86.2.b) LJCA, en la redacción introducida por la Ley 37/2011, de 10 de octubre, de medidas de agilización procesal (B.O.E. 11 de octubre de 2011), atendidas sus disposiciones transitoria única y final tercera y como resulta de lo que en su día resolvió la Sala Tercera del Tribunal Supremo sobre el régimen transitorio de la propia LJCA de 13 de julio de 1998 (así Autos de 22 de febrero de 2002, 13 de marzo y 10 de abril de 2003) y antes respecto a la incidencia de la Ley 10/1992, de 30 de abril, de medidas urgentes de reforma procesal; en definitiva, y en lo que ahora interesa, el nuevo límite de cuantía para el



acceso al recurso de casación se aplica a las resoluciones judiciales que se dicten con posterioridad a la entrada de vigor de la reforma operada por la citada Ley 37/2011.

En consecuencia, y sin necesidad de acudir a las reglas de los artículos 41 y 42 de la LJCA que, a estos efectos, para acceder al recurso de casación, impiden sumar el importe, en su caso, de las sanciones correspondientes a las 1052 infracciones leves cometidas, como también ha dicho la Sala Tercera del Tribunal Supremo, la presente resolución está excluida del recurso de casación, sin que tampoco, individualmente considerados, las distintas sanciones tributarias que se impugnan, excedan, de 150.000 euros, cuantía límite para el acceso al recurso de casación hasta la reseñada reforma legislativa.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO: Se dirige el presente recurso contra la mencionada resolución del TEAC, de 15 de diciembre de 2009, por la que se desestima la reclamación económico-administrativa interpuesta contra la resolución de 30 de septiembre de 2008 de la Dependencia Regional de Aduanas e Impuestos Especiales de la Delegación Especial de Galicia de la Agencia Tributaria de 30 de septiembre de 2008, por la que se impone una sanción en relación con el **Impuesto** sobre el alcohol y bebidas derivadas, por importe de 157.800 euros, que luego se detallará.

Son **antecedentes** a tener en cuenta, según se desprende del expediente administrativo y recoge la propia resolución impugnada, los siguientes:

1.- En 28 de agosto de 2008 se le notificó al obligado tributario el **acuerdo de inicio del expediente sancionador con propuesta de sanción por la posible comisión de infracción tributaria**, como consecuencia de que en el desarrollo de las actuaciones de comprobación e investigación efectuadas por la Intervención de los Impuestos Especiales de Fabricación se verificó que en las garrafas de 3 litros de capacidad las precintas reglamentarias se hallaban sin adherir y sujetas simplemente con el anillo de las asas pudiendo extraerse la precinta con facilidad y sin romperse, no sucediendo lo mismo con otras capacidades. Dicha incidencia puede ser calificada de infracción tributaria de carácter leve, de conformidad con lo establecido en el artículo 201.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, al disponer que constituye infracción tributaria leve: el incumplimiento de las obligaciones relativas a la correcta expedición o utilización de los documentos de circulación exigidos por la normativa de los impuestos especiales, salvo que constituya infracción tipificada en la ley reguladora de dichos impuestos.

2.- **No habiendo presentado el obligado tributario alegaciones** al citado acuerdo, y estimándose 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, 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 responsabilidad previstas en el artículo 179.2 y 3 de la citada Ley. Y, en 30 de septiembre de 2008, la Dependencia Regional de Aduanas e Impuestos Especiales de la Delegación Especial de Galicia de la Agencia Tributaria, dictó **acuerdo por el que imponía al interesado una sanción por importe de 157.800 euros como consecuencia de la comisión de 1.052 infracciones leves** por la incorrecta utilización de 1.052 precintas, de acuerdo con el artículo 26.2.a) del Real Decreto 1165/95 por el que se aprueba el Reglamento de los Impuestos Especiales y el artículo 201.4 de la Ley 58/2003.

3.- La empresa interesada promovió **reclamación económico-administrativa** ante el TEAC, alegando:

1º) Ausencia de culpabilidad de la entidad ya que se ha actuado con la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios. 2º) Vulneración del principio de tipicidad de las infracciones. 3º) Insuficiencia de pruebas de cargo para deshacer la presunción



de inocencia a que hace referencia el artículo 137 de la L.R.J.A.P . y del P.A.C. 4º) Infracción del principio de presunción de validez de los actos administrativos. 5º) Vulneración del principio de proporcionalidad de las sanciones. 6º) Vulneración del precepto non bis in idem. Solicita que se declare no haber lugar a sanción alguna y se proceda al sobreseimiento del expediente.

4.- El TEAC en la resolución de 15 de diciembre de 2009 ahora impugnada en sede jurisdiccional **desestima la reclamación económico-administrativa** con arreglo a los razonamientos que luego reiteraremos en lo que resulte oportuno.

SEGUNDO: En la demanda de este recurso, insiste la recurrente en los argumentos esgrimidos ante el TEAC, exponiendo sus alegaciones con arreglo a los siguientes motivos:

1. Ausencia de culpabilidad/dolo de la entidad; actuación acorde con la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios: artículos 178 , 183.1 y 179.2 d) de la LGT , artículo 8 de la Ley 30/1992 , artículos 8 y 22 del RD 1398/1993 . 2. Vulneración del principio de tipicidad de las infracciones: artículo 178 LGT; artículo 29 Ley 30/1992 , artículo 4.1.1 RD 1398/1993 ; cumplimiento del artículo 26.2.a) del RD 1165/1995 , que aprueba el Reglamento de Impuestos Especiales. 3. Presunción de inocencia; insuficiencia de pruebas de cargo para deshacer la presunción de inocencia a que hace referencia el artículo 137 Ley 30/1992. 4. Infracción del principio de presunción de validez de los actos administrativos (artículo 57 Ley 30/1992). 5. Vulneración del principio de proporcionalidad de las sanciones (artículo 131 Ley 30/1992). 6. Infracción de principio de acción; nos encontramos en presencia de una única-idéntica acción, no de 1052 acciones; vulneración del principio "non bis in idem".

El Abogado del Estado se opone a la demanda con apoyo en los razonamientos que expone en su escrito de contestación a la demanda.

TERCERO: La cuestión se plantea en los mismos términos que en sede económico-administrativa y se concreta en determinar ahora si la resolución del TEAC y por ende el acuerdo de la Dependencia Regional de Aduanas e Impuestos Especiales de la Delegación Especial de Galicia de la Agencia Tributaria de 30 de septiembre de 2008, recaída en su expediente sancionador nº 152008000382, en relación con el Impuesto sobre el alcohol y bebidas derivadas, resulta conforme a Derecho, en definitiva consiste en decidir sobre la procedencia de la sanción impuesta, como consecuencia de las irregularidades respecto a las precintas reglamentarias comprobadas por la Inspección.

La normativa aplicable al presente caso está constituida por la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, y el Reglamento aprobado por el Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio. El artículo 19.1, párrafo primero, de la Ley de Impuestos Especiales, establece: "*El régimen de infracciones y sanciones en materia de impuestos especiales de fabricación se regirá por lo dispuesto en la Ley General Tributaria, en las normas específicas que para cada uno de estos impuestos se establecen en esta ley y en las contenidas en los siguientes apartados.*" Por su parte el Reglamento de los Impuestos Especiales, en su artículo 21 establece las clases de documentos de acompañamiento. En el punto 1 dispone que "*los documentos aptos para amparar la circulación de productos objeto de los impuestos especiales de fabricación son los siguientes: (...) c) Marcas fiscales.*" El artículo 26.1 del Reglamento sobre marcas fiscales establece: "*Con independencia de los requisitos que hayan de cumplirse en materia técnico-sanitaria y de etiquetado y envasado, las bebidas derivadas y los cigarrillos que circulen, fuera de régimen suspensivo, con un destino dentro del ámbito territorial interno que no sea una planta embotelladora o envasadora independiente deberán contenerse en recipientes o envases provistos de una precinta de circulación u otra marca fiscal en las condiciones previstas en este Reglamento.*"

Y el número 2 del mismo artículo 26 dispone: "*Las precintas son documentos timbrados y numerados sujetos al modelo aprobado por el Ministro de Economía y Hacienda. Se*

FIDE

confeccionarán por la Fábrica Nacional de Moneda y Timbre y deberán adherirse a los recipientes o envases con arreglo a las siguientes normas: a) Cuando se trate de recipientes de bebidas derivadas, las precintas se adherirán sobre sus tapones o cierres, en forma que no puedan ser abiertos sin romperlas. No obstante, cuando se trate de envases de capacidad no superior a medio litro que se agrupan acondicionados para su venta al por menor en estuches cuyo contenido total de bebidas derivadas no exceda de 4,5 litros, podrá adherirse una única precinta al estuche por su contenido total de bebidas derivadas." El artículo 46.2 del Reglamento establece que "las actividades y locales de las fábricas, depósitos fiscales y almacenes fiscales estarán sometidas a un control específico por la Intervención de Impuestos Especiales de Fabricación".

El artículo 48.1.b) del Reglamento dice que corresponde a la Intervención la función de "controlar los productos y las materias primas que se introduzcan, almacenen o salgan de los establecimientos sometidos a este régimen...".

Por su parte la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria en su artículo 201.4 , dispone: "*También constituye infracción el incumplimiento de las obligaciones relativas a la correcta expedición o utilización de los documentos de circulación exigidos por la normativa de los impuestos especiales, salvo que constituya infracción tipificada en la ley reguladora de dichos impuestos. La infracción prevista en este apartado será leve. La sanción consistirá en multa pecuniaria fija de 150 euros por cada documento incorrectamente expedido o utilizado*".

CUARTO: En el presente caso, según consta en el expediente, y recuerda la resolución impugnada, tal y como recoge la resolución del TEAC ahora recurrido, la Intervención de los Impuestos Especiales de Fabricación verificó que en las garrafas de 3 litros de capacidad las precintas reglamentarias se hallaban sin adherir y sujetas simplemente con el anillo de las asas pudiendo extraerse la precinta con facilidad y sin romperse, por lo que se incumple el apartado 2.a) del artículo 26 del Reglamento de los Impuestos Especiales, citado anteriormente y tipificada como infracción leve de acuerdo con el artículo 201.4 de la Ley 58/2003, General Tributaria. Pues bien, en sede judicial, la recurrente reitera en lo sustancial sus alegaciones. Como apunta el Abogado del Estado la recurrente alega lo mismo que en la vía administrativa, falta de culpabilidad puesto que no ha tenido una conducta negligente y no haber quedado probado esta culpabilidad por la Administración, falta de tipicidad, vulneración del principio de inocencia y proporcionalidad de la sanción, alegaciones que han sido respondidas en la resolución del TEAC, sin que en sede judicial se añada nada nuevo relevante más allá de la prueba pericial a la que luego nos referiremos. Recogimos antes la normativa aplicable.

QUINTO: Para determinar a responsabilidad tributaria será preciso examinar, en cada caso, la participación del sujeto infractor en las conductas tipificadas en la norma sancionadora o, lo que es lo mismo, la existencia del elemento intencional o voluntad de defraudar a la Administración. En el caso que nos ocupa, los hechos cuya calificación a efectos sancionadores es relevante es la verificación de que en las garrafas de 3 litros de capacidad las precintas reglamentarias se hallaban sin adherir y sujetas simplemente con el anillo de las asas, pudiendo extraerse la precinta con facilidad, no ocurriendo lo mismo con otras capacidades. Ello motivó una actuación por parte de la recurrente contraria a lo establecido legalmente, que supone el incumplimiento de las obligaciones relativas a la correcta expedición o utilización de los documentos de circulación exigidos por la normativa de impuestos especiales, inexactitud que no hubiera sido descubierta sin la correspondiente actuación inspectora, y, sin que, por otra parte, se observe la existencia de lagunas normativas, o discrepancias razonables entre la sociedad ahora recurrente y la Administración debidas a una incorrecta interpretación por parte de aquélla de la normativa fiscal que es clara al respecto, apreciándose cuando menos simple negligencia en su conducta. Resulta evidente que de conformidad con lo establecido en el artículo 26.2 a) del Reglamento de los Impuestos Especiales la conducta del recurrente se encuentra perfectamente tipificada, y que en el expediente existe prueba suficiente de ello, por lo que no se vulnera ni el principio de tipicidad ni la presunción de inocencia como luego reiteraremos.

FIDE

SEXTO: Como se ha dicho en alguna ocasión anterior, en cuanto a las alegaciones sobre presunción de buena fe y falta de culpabilidad, el artículo 183 de la Ley 58/2003 de 17 de diciembre, General Tributaria, indica que son infracciones tributarias las acciones u omisiones dolosas o culposas con cualquier grado de negligencia que estén tipificadas y sancionadas como tales en ésta u otra ley. Es decir, las infracciones tributarias son sancionables incluso a título de simple negligencia, porque, en palabras del Tribunal Constitucional " *ello significa con toda evidencia, de un lado, que el precepto está dando por supuesta la existencia de culpabilidad en los grados de dolo y culpa o negligencia grave, y de otro, que más allá de la simple negligencia los hechos no pueden ser sancionados*". Recogiendo la doctrina del Tribunal Constitucional y la del Tribunal Supremo, en la materia, en el sentido de que no puede hablarse de la infracción como una especie de responsabilidad objetiva o presunta, sino que la intencionalidad es esencial para que pueda apreciarse su existencia. En este aspecto se ha expuesto que sólo el error invencible supone una ausencia de culpabilidad, mientras que el vencible excluye el dolo pero no la culpa, debiendo el invencible alegarse y probarse por quien lo padezca, y teniendo en cuenta las circunstancias psicológicas y de cultura del infractor. Finalmente la negligencia, como elemento subjetivo de la infracción, ha de ponerse en relación con las características propias del obligado tributario, es decir con los medios personales y materiales, en sus aspectos cuantitativos y cualitativos, de que dispone o debiera disponer. Una empresa como la entidad reclamante, con la experiencia acreditada de años en la fabricación de estos productos debe contar con los medios necesarios para ser capaz de responder a las exigencias materiales y formales de las normas fiscales. Consideraciones de plena aplicación al presente supuesto. Resulta evidente, a juicio de la Abogacía del Estado, que de conformidad con lo establecido en el Reglamento de los **Impuestos** Especiales la conducta del recurrente se encuentra perfectamente tipificada, y que en el expediente existe prueba suficiente de ello, por lo que no se vulnera ni el principio de tipicidad ni la presunción de inocencia.

A su vez el acuerdo sancionador de 30 de septiembre de 2008 reseñaba, en su motivación y después de exponer los hechos, la normativa aplicable y la sanción procedente -sin que la entidad sancionada presentara alegaciones- y entiende que la conducta del obligado tributario fue voluntaria en el sentido que le era exigible otra conducta distinta en función de las circunstancias concurrentes, concurriendo dolo o culpa por la incorrecta adhesión de las precintas en los recipientes de bebidas derivadas cuando los mismos pueden ser abiertos sin romperlas, incumpliendo el tantas veces citado artículo 26.2.a) del Reglamento.

Visto lo anterior, y una vez configurada la conducta del reclamante como uno de los tipos previstos en la Ley 58/2003 -y antes Ley 230/1963 en la redacción de la Ley 25/1995- como infracción tributaria, queda por determinar si concurre un elemento necesario de responsabilidad punible que debe presidir toda materia sancionadora. La culpabilidad y la tipicidad se configuran como los elementos fundamentales de toda infracción tributaria; y que el elemento subjetivo está presente cuando la Ley fiscal sanciona las infracciones tributarias cometidas por negligencia simple. La negligencia, por otra parte, no exige como elemento determinante para su apreciación un claro ánimo de defraudar, sino un cierto desprecio o menoscabo de la norma, una laxitud en la apreciación de los deberes impuestos por la misma. Frente a la sanción impuesta y la resolución impugnada, la recurrente viene a alegar, como dijimos, y en lo sustancial la falta de culpabilidad en una conducta tipificada como infracción tributaria, la falta de tipicidad, la presunción de inocencia y la vulneración del principio de proporcionalidad de las sanciones. Antes recogimos la resolución que impone la sanción y tipifica la conducta de infracción tributaria así como la motivación de la misma, y, en definitiva, la justificación del título de imputación.

Y sin que las manifestaciones del interesado -el representante de la empresa- en el expediente sancionador (diligencia de constancia de hechos de 25 de abril de 2008) alegando que "*se hace de esta forma por comodidad hacer más rápido el proceso de colocación de la precinta*" añadiendo que "*debiera ser la propia Agencia Tributaria quien proporcionase las precintas ya*

FIDE

encoladas, puesto que una máquina para realizar este proceso es costosa y de forma manual se pierden muchas horas de trabajo, las cuales encarecerían el producto", desvirtúen la procedencia de la infracción, al menos a título de negligencia, como ha entendido la Administración Tributaria.

SÉPTIMO: Como ya ha señalado esta Sala en múltiples ocasiones, ha de tenerse en cuenta, desde la perspectiva de la culpabilidad y de la tipicidad, como elementos fundamentales de toda infracción administrativa, y también, por ende, de toda infracción tributaria, que la modificación del concepto de esta última introducida en el artículo 77 de la Ley General Tributaria por la Ley 10/1985, de 26 de abril ("*son infracciones tributarias las acciones y omisiones tipificadas y sancionadas en las leyes. Las infracciones tributarias son sancionables incluso a título de simple negligencia*"), no puede interpretarse como abdicación por el legislador del principio de responsabilidad subjetiva y adopción del opuesto de responsabilidad objetiva en el Derecho Tributario Sancionador, sino, antes al contrario, como modificación delimitadora del mínimo respecto del cual simple negligencia puede darse por existente una infracción sancionable. Así se desprende de la Sentencia del Tribunal Constitucional 76/1990, de 26 de abril, cuando textualmente declara que "*no existe (...) un régimen de responsabilidad objetiva en materia de infracciones tributarias ni nada ha cambiado al respecto la Ley 10/1985. Por el contrario, en el nuevo artículo 77.1 sigue rigiendo el principio de culpabilidad (por dolo, culpa o negligencia grave y culpa o negligencia leve o simple negligencia), principio que excluye la imposición de sanciones por el mero resultado y sin atender a la conducta diligente del contribuyente, no apreciándose en el citado precepto legal infracción de los principios de seguridad jurídica (artículo 9.3 de la Constitución) y de legalidad sancionadora (artículo 25.1 de la Constitución)*".

En síntesis, la culpabilidad ha de estar tan demostrada como la conducta activa u omisiva que se sanciona, y esa prueba ha de extenderse no sólo a los hechos determinantes de la responsabilidad sino también, en su caso, a los que cualifiquen o agraven la infracción.

Si bien es cierto que, a menudo, será difícil una prueba específica de la culpabilidad en casos distintos de aquéllos en los que se sostenga una interpretación amparada en criterios de aplicación de las normas que sea razonable, de la misma manera la propia conducta manifestada por el sujeto pasivo en sus relaciones con la Hacienda Pública, así como las circunstancias que la rodean será, en ocasiones, suficiente para concluir la presencia del elemento culpabilístico de inexorable concurrencia.

OCTAVO: Hechas las anteriores consideraciones basta con reiterar los propios Fundamentos de la resolución impugnada en lo que resultan oportunas y que no han sido desvirtuadas por la recurrente. Sobre la culpabilidad:

"QUINTO.- Se alega la falta de culpabilidad del interesado en la comisión de los hechos constitutivos de la infracción, porque no ha ocasionado perjuicio alguno a la Hacienda Pública y ha actuado con la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios. En este sentido, el artículo 183 de la Ley 58/2003 de 17 de diciembre, General Tributaria, indica que son infracciones tributarias las acciones u omisiones dolosas o culposas con cualquier grado de negligencia que estén tipificadas y sancionadas como tales en ésta u otra ley. Es decir, las infracciones tributarias son sancionables incluso a título de simple negligencia, porque, en palabras del Tribunal Constitucional "ello significa con toda evidencia, de un lado, que el precepto está dando por supuesta la existencia de culpabilidad en los grados de dolo y culpa o negligencia grave, y de otro, que más allá de la simple negligencia los hechos no pueden ser sancionados". Se estima que la conducta que ha determinado la comisión de las infracciones observadas implica la concurrencia de culpabilidad por vía de culpa o negligencia, al tratarse de una empresa con capacidad administrativa y de organización suficiente que no ha actuado con la diligencia debida o el cuidado necesario que evitase el resultado sancionado por la norma, ello supone que para la comisión de la infracción no se exige un claro ánimo de defraudar, sino que bastará simplemente con "un cierto desprecio o menoscabo de la norma".



La culpabilidad es el elemento subjetivo del delito, pudiéndose, en este sentido, considerar culpable al que, pudiendo adecuarse a la norma, realiza un acto contrario a ella. Actúa culpablemente quien omite la diligencia debida".

Sobre la falta de tipicidad, presunción de inocencia, prueba y falta de proporcionalidad.

"SEXTO.- Respecto a las alegaciones sobre falta de tipicidad, insuficiencia de prueba y falta de proporcionalidad, cabe decir que de la lectura del expediente se concluye que la Intervención comprobó que en las garrafas de 3 litros de capacidad las precintas reglamentarias se hallaban sin adherir y sujetas simplemente con el anillo de las asas pudiendo extraerse la precinta con facilidad y sin romperse, no sucediendo lo mismo con otras capacidades y que el artículo 26.2.a) del Reglamento de los Impuestos Especiales señala que cuando se trate de recipientes de bebidas derivadas, las precintas se adherirán sobre sus tapones o cierres, en forma que no puedan ser abiertos sin romperlas, por lo que resulta evidente que el hecho sancionado está tipificado y que se da la proporcionalidad cuando se ha aplicado una multa pecuniaria fija de 150 euros por cada documento incorrectamente utilizado previsto en el artículo 201.4 de la Ley General Tributaria ."

Sobre el principio non bis in idem.

"SÉPTIMO.- Por lo que se refiere a la vulneración del precepto non bis in idem hay que señalar que dicho precepto impide castigar dos veces por la misma causa, no que no pueda castigarse la misma falta cuantas veces se cometa. Es decir, que solo puede sancionarse una vez por la existencia de una garrafa con la precinta mal puesta, lo cual no impide que deba aplicarse una sanción por cada una de las garrafas con el precinto mal puesto, como se ha hecho."

NOVENO: Finalmente, en sede judicial se ha practicado prueba pericial, emitiendo D^a.....
..... - Ingeniera Industrial- dictamen de fecha 5 de marzo de 2012, ratificado al día siguiente, en el que, después de recoger los antecedentes y pruebas realizadas en relación con el proceso de precintado, dice:

"Los criterios y elementos de juicio a tener en cuenta para emitir dictamen respecto a la cuestión planteada son:

*El artículo 26 , Marcas fiscales, del Reglamento del R .D. 1165/1995, de 7 de julio, por el que se aprueba el Reglamento de los Impuestos Especiales, que en el apartado 2.a, dice **"Cuando se trate de recipientes de bebidas derivadas, las precintas se adherirán sobre sus tapones o cierres, en forma que no puedan ser abiertos sin romperlas"**.*

*El diccionario de la RAE, que define la palabra "adherir" (en una de sus acepciones) como "pegar algo a otra cosa". Esto conlleva a consultar el significado de la palabra "pegar", la cual tiene como una de sus definiciones **"unir o juntar una cosa con otra, atándola, cosiéndola o encadenándola con ella"**. Considerando el proceso de precintado descrito en el apartado anterior se concluye que se cumple la primera parte de lo dispuesto en el artículo 26.2.a ya que se puede considerar que **la precinta está encadenada, y por tanto adherida**. Sin embargo se puede afirmar sin ningún género de duda que **es posible abrir las garrafas sin romper la precinta al haberla retirado previamente"**.*

Y concluye *"que el precintado sobre el que versa la pericia no cumple la totalidad de lo dispuesto en el artículo 26 del Reglamento del R .D. 1165/1995, de 7 de julio, por el que se aprueba el Reglamento de los Impuestos Especiales, ya que es posible abrir las garrafas sin romper la precinta "* Y, a instancias de la recurrente, el 4 de julio de 2012, cuando le pregunta si tal y como señala en su informe solo es posible la apertura de la garrafa sin romper la precinta mediante la manipulación intencional de la precinta y arandela que la sujeta, la perito contesta que *" no se dice que solo sea posible con manipulación intencional, de hecho ocasionalmente, sería posible"*.

FIDE

Pues bien, como señala el Abogado del Estado, el reseñado artículo 26 indica claramente que las precintas deben estar adheridas sobre el cierre de los envases de forma que no puedan abrirse sin romperlas y en este caso los envases de tres litros las tenía en las anillas de forma que si era posible su apertura sin rotura, a diferencia de lo que ocurría con otros envases lo cual acredita que el interesado si colocaba bien las precintas en ciertos envases pero no en los que han motivado la sanción, es decir que no cabe invocar ignorancia, sin perjuicio de la claridad de la norma y aquí resulta, en definitiva, que es posible abrir los envases sin romper las precintas.

En consecuencia, procede la desestimación del recurso.

DÉCIMO: La Sala, en atención a lo dispuesto en el artículo 139.1 de la LJCA, no aprecia la concurrencia de méritos que justifiquen la condena en costas.

Vistos los preceptos legales citados y demás de general y pertinente aplicación,

FALLAMOS

Que **desestimamos** el recurso contencioso-administrativo nº **156/10** interpuesto por la Procuradora D^a....., en nombre y representación de la entidad..... contra la resolución del Tribunal Económico- Administrativo Central de fecha 15 de diciembre de 2009 (R.G. 8003/08) a la que la demanda se contrae, la cual confirmamos , así como los actos de los que trae causa. Sin hacer condena en costas.