

Tribunal Supremo

TS (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª) Sentencia de 19 septiembre 2013

IMPUESTOS ESPECIALES: Impuesto Especial sobre el Alcohol y Bebidas Derivadas: exenciones: fabricación e importación de alcohol que se destine a ser parcialmente desnaturalizado: requisitos para la exención: suministro a titulares de tarjetas de suministro con saldo suficiente: condición sustantiva para la aplicación del beneficio y no mero requisito formal: pérdida de la exención en caso de incumplimiento: vulneración de la normativa comunitaria: inexistencia.

Jurisdicción: Contencioso-Administrativa

Recurso de Casación 7181/2010

Ponente: Excmo. Sr. José Antonio Montero Fernández

La Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional -Sección Séptima- dictó Sentencia, en fecha 25-10-2010, desestimatoria del recurso deducido por la entidad mercantil «Santiago y Tevar, SA» contra una Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 18-11-2008, relativa a liquidación girada en concepto de Impuesto Especial sobre el Alcohol y Bebidas Derivadas.

El TS **desestima** el recurso de casación interpuesto por la mercantil recurrente, con imposición de las costas.

SENTENCIA

En la Villa de Madrid, a diecinueve de Septiembre de dos mil trece.

Visto por la Sección Segunda de la Sala Tercera del Tribunal Supremo el presente recurso de casación núm. 7181/2010 interpuesto por la entidad SANTIAGO Y TEVAR, S.A., representada por Procurador y defendida por Letrado, contra la sentencia dictada el 25 de octubre de 2010 (PROV 2010, 374055), de la Sección Séptima, de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, en el recurso contencioso-administrativo núm. 5/2009 .

Ha comparecido como parte recurrida La ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO, representada y defendida por el Abogado del Estado.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO

En el recurso contencioso-administrativo nº 5/2009 seguido en la Sección Séptima de la Sala de lo Contencioso- Administrativo de la Audiencia Nacional, con fecha 25 de octubre de 2010 (PROV 2010, 374055), se dictó sentencia cuya parte dispositiva es del siguiente tenor literal: "FALLO. Que

desestimamos el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la representación procesal de la entidad SANTIAGO Y TEVAR, S.A., contra la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de fecha 18 de noviembre de 2008, a que la demanda se contrae, la cual confirmamos como ajustada a Derecho. Sin efectuar condena en costas".

Esta sentencia fue notificada al Procurador D. Francisco Velasco Muñoz-Cuellar, en nombre y representación de la entidad SANTIAGO Y TEVAR, S.A., el día 28 DE OCTUBRE DE 2010.

SEGUNDO

El Procurador D. Francisco Velasco Muñoz-Cuellar, en nombre y representación de la entidad SANTIAGO Y TEVAR, S.A., presentó escrito de preparación del recurso de casación con fecha 16 de noviembre de 2010, en el que manifestó su intención de interponerlo con sucinta exposición del cumplimiento de los requisitos procesales de admisibilidad.

Por Diligencia de Ordenación de fecha 14 de diciembre de 2010, se acordó tener por preparado el recurso de casación, remitir los autos jurisdiccionales de instancia y el expediente administrativo a la Sala Tercera del Tribunal Supremo y emplazar a las partes interesadas ante dicha Sala Tercera.

TERCERO

El Procurador D. Francisco Velasco Muñoz-Cuellar, en nombre y representación de la entidad SANTIAGO Y TEVAR, S.A., parte recurrente, presentó con fecha 1 de febrero de 2011 escrito de formalización e interposición del recurso de casación, en el que reiteró el cumplimiento de los requisitos procesales de admisibilidad y formuló los motivos que estimó pertinentes, todos ellos al amparo del artículo 88.1.d) de la Ley 29/1998, de 13 de julio (RCL 1998, 1741), reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, por infracción de las normas del ordenamiento jurídico y de la jurisprudencia, concretamente, el primero, infracción de los artículos 42.2 y 42.3 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre (RCL 1992, 2787 y RCL 1993, 150), de Impuestos Especiales, del artículo 27 de la Directiva 1992/83/CEE (LCEur 1992, 3395), del Consejo, de 19 de octubre de 1992, de armonización de las estructuras de los impuestos especiales sobre el alcohol y las bebidas alcohólicas, y de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, improcedencia de negar la exención cuando se constata que el destino del alcohol es el autorizado y, por tanto, exento objetivamente del pago del impuesto; el segundo, ad cautelam, infracción de los artículos 42.2 y 42.3 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, y 75.5 del Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio (RCL 1995, 2212 y 2594), por el que se aprueba el Reglamento de los Impuestos Especiales, improcedencia de negar la exención cuando se cumplen los requisitos de circulación y se justifica el destino; el tercero, infracción del principio de seguridad jurídica consagrado en el artículo 9.3 de la constitución y del Principio de Legalidad establecido en los artículos 8 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre (RCL 2003, 2945), General Tributaria, y 31 de la Constitución (RCL 1978, 2836), así como de la jurisprudencia que los interpreta; el cuarto, infracción del artículo 31.1 de la Constitución Española (RCL 1978, 2836); y, el quinto, infracción de los artículos 24.2 y 25.1 de la citada Constitución; con sus correspondientes fundamentos de derecho, suplicando a la Sala "case la sentencia recurrida dejándola sin efecto y, en su

lugar, dicte sentencia en la que se estime el recurso contencioso-administrativo y anule los actos administrativos de los que trae causa". Y, por otrosí primero, solicitó en aplicación de los artículos 220 y 234 del Tratado de la Comunidad Económica Europea (LCEur 1986, 8) solicito el planteamiento de cuestión prejudicial ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea sobre la correcta interpretación de la Directiva 1992/83/CEE, de 19 de octubre , en los siguientes términos: "Vista la Directiva 1992/83/CEE, de 19 de octubre , de armonización de las estructuras de los impuestos especiales sobre el alcohol y las bebidas alcohólicas: ¿Puede someterse a gravamen la adquisición de alcohol parcialmente desnaturalizado con desnaturalizante aprobado por el Estado miembro que aplica el tributo, cuando el alcohol entra en un proceso industrial que da lugar a productos que no serán objeto de consumo humano por ingestión, y por lo tanto queda demostrado que no existe fraude, evasión ni abuso?". Y por otrosí segundo, solicitó el planteamiento de cuestión de inconstitucionalidad ante el Tribunal Constitucional contra la interpretación dada por la Administración Tributaria y ciertos Tribunales de Justicia a los artículos 8.6 y 42.3 de la LIIIE, vulneradora de los artículos 24.2 , 25.1 y 31.1 de la Constitución Española .

CUARTO

La ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO, representada y defendida por el Abogado del Estado, compareció y se personó como parte recurrida.

QUINTO

La Sala Tercera -Sección Primera- acordó, por Providencia de fecha 7 de marzo de 2011 admitir a trámite el presente recurso de casación y remitir las actuaciones a la Sección Segunda de conformidad con las Normas de reparto de los asuntos entre las Secciones.

SEXTO

Dado traslado del escrito de formalización e interposición del recurso de casación, y el Abogado del Estado, en representación de La ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO, parte recurrida, presentó, con fecha 13 de mayo de 2011, escrito de oposición al recurso, formulando los argumentos que consideró convenientes a su derecho, esto es, los cinco motivos casacionales que se articulan, en realidad, tienen como única finalidad promover el planteamiento de una cuestión prejudicial ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea o, el planteamiento de una cuestión de inconstitucionalidad ante el Tribunal Constitucional Español. Los dos primeros motivos relativos al encaje de la legislación española con la legislación comunitaria, y los tres últimos respecto al encaje de la legislación española ordinaria con relación a los principios constitucionales de seguridad jurídica, legalidad, capacidad económica y derecho a la legalidad sancionadora. Por tanto,

1º) En primer lugar, manifestar que el recurso de casación ordinario no ha sido establecido como un medio indirecto de plantear la legalidad o constitucionalidad de la Ley reguladora del Impuesto, no es un mecanismo de depuración indirecta de las normas del ordenamiento jurídico.

2º) En segundo lugar, la cuestión que se plantea es si la entrega del alcohol desnaturalizado o parcialmente desnaturalizado, en cantidad superior a la autorizada en la tarjeta de suministro expedida

por la Oficina Gestora (ex. Art. 75 RIIEE (RCL 1995, 2212 y 2594)), ha de suponer vulneración de las normas de circulación del alcohol, con la consecuencia de cesar la exención de que se beneficiaba la fabricación e importación del citado producto (ex. Art. 8.6 LIIEE (RCL 1992, 2787 y RCL 1993, 150)). Así lo entiende la Administración y lo confirma la sentencia recurrida, en contra del criterio de la recurrente. La finalidad del tributo es gravar el alcohol que se consume en forma de bebidas derivadas, reconociéndose la exención del resto del alcohol, siempre que se cumplan los supuestos que originen el control de su destino; y, al servicio de tal control se establecen, en la normativa específica, normas encaminadas a ese fin, de tal modo que únicamente tributa el destinado a la ingesta humana. El citado artículo 8.6 dispone que las irregularidades en relación con la circulación y la justificación del uso o destino de los productos que se hayan beneficiado de una exención, determinará la obligación del pago del impuesto y, en su caso, de las sanciones, a cargo del expedidor. También ha de examinarse si el quebrantamiento de la norma que sobre circulación impone el artículo 75 del RIIEE, esto es, suministrar mayor cantidad que la autorizada, ha de entrañar cese de la exención con obligación a cargo del expedidor de tributar por el alcohol en cuestión. No es aceptable la tesis que se expone en el recurso, toda vez que la exención requiere que se controle la fabricación de alcohol para evitar que tribute el no destinado a la ingesta humana, y es notorio que puede ser objeto de regeneración el alcohol desnaturalizado o parcialmente desnaturalizado y, por ello, susceptible de ingesta humana, cobrando singular relevancia la Ley de la Circulación en cuanto garantía -entre otras causas- de que aquella regeneración no se ha de producir o, producida, el alcohol goce de una exención no concedida más que para el desnaturalizado o parcialmente. Resulta así de especial importancia el dato sobre la cantidad, consignado en la tarjeta de suministro, pues el único modo de un seguimiento del alcohol desnaturalizado hasta el punto de conocer su destino final o intermedio, de tal modo que se garanticen uno y otro (entendiendo por otro, su posible regeneración que -como señala el artículo 45.2- dará lugar a exigir el tributo del que vino siendo eximido ser el alcohol desnaturalizado). Y, en el presente caso, es un hecho indiscutible que se suministró mayor cantidad de la autorizada en la tarjeta de suministro, y es este hecho acreditado, el que hubo de determinar que no fuese aplicable la exención por incumplimiento de las normas de circulación, tal y como demandan los artículos 8.6 y 42.3 de la LIIEE, por lo que el motivo debe ser desestimado, confirmándose todo cuanto señala la sentencia recurrida.

3º) En tercer lugar, manifestar que la sentencia recurrida no infringe norma alguna de la Constitución Española (RCL 1978, 2836), ni los principios de seguridad jurídica, legalidad, capacidad económica ni los derechos y garantías conferidos por los artículos 24 y 25. La Ley de Impuestos Especiales , no es una norma desproporcionada o confiscatoria, sino que se adapta plenamente al principio de legalidad y seguridad jurídica. La tarifa por el uso del alcohol no desnaturalizado es fija, y si recae en el consumidor es este el que debe satisfacerla en virtud de la repercusión del fabricante, siempre que la circulación se produzca con la Ley que la rige. Es la transgresión de esta Ley, al no acreditarse el destino del alcohol, lo que determina la sujeción del tributo. Por otro lado, no puede hablarse de carácter confiscatorio o vulneración de la capacidad económica, cuando la liquidación es fruto de la aplicación de normas vigentes que no adolecen de vicio alguno, no encontrándonos -a pesar de lo que dice la recurrente-

tampoco, ante normas sancionadoras, sino reglamentarias, cuyo cumplimiento se exige a efecto de la aplicación de la correspondiente exención.

4º) En cuarto lugar, tampoco existe infracción de la normativa comunitaria. La legislación española no ha infringido ni la Directiva relativa a la armonización de estructuras de Impuestos Especiales sobre el Alcohol, ni la Directiva relativa al Régimen general, tenencia, circulación y controles de los productos objeto de los Impuestos Especiales. Ello se muestra, en primer término, por la reiterada aplicación que de la normativa española ha hecho esa Sala del Tribunal Supremo y, en segundo término, porque los requisitos exigidos por la normativa española son razonables y se adaptan al artículo 27 de la Directiva 92/83/CEE (LCEur 1992, 3395), persiguiendo aplicar la exención de forma correcta. Hay que reiterar que, no nos encontramos ante un asunto de carácter formal, sino ante condiciones sustantivas para la aplicación de un beneficio, como es una exención tributaria.

5º) En quinto lugar, por lo demás nos remitidos a los fundamentos de la sentencia recurrida, los cuales abordan la cuestión de la posible vulneración de principios constitucionales tales como seguridad jurídica, reserva de Ley y la adecuación de la normativa española con la normativa comunitaria, todo ello con remisión a anteriores sentencias de la Audiencia Nacional, en especial a la sentencia de 16 de abril de 2006 (recurso 20/05); suplicando a la Sala "dicte en su día sentencia declarando no haber lugar a casar la recurrida, todo ello con imposición de las costas procesales a la parte recurrente". Y por otrosí digo, se consideró la no pertinencia ni del planteamiento de cuestión prejudicial ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, ni el planteamiento de Cuestión de Inconstitucionalidad ante el Tribunal Constitucional Español.

Terminada la sustanciación del recurso, y llegado su turno, se señaló para deliberación, votación y fallo el día 18 de Septiembre de 2013, fecha en la que tuvo lugar el acto.

Siendo Ponente el Excmo. Sr. D. Jose Antonio Montero Fernandez, Magistrado de la Sala

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO

Es objeto del presente recurso de casación la sentencia de 25 de octubre de 2010 (PROV 2010, 374055), de la Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Séptima, de la Audiencia Nacional, desestimatoria del recurso contencioso administrativo dirigido contra resolución del TEAC de 18 de noviembre de 2008, desestimatoria del recurso de alzada contra resolución del TEAR de Castilla La Mancha de 21 de septiembre de 2007, que a su vez desestimó reclamación económico administrativa contra acuerdo de la Dependencia Regional de Inspección del Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales de 21 de noviembre de 2006, en concepto de Impuestos Especiales, ejercicios de 2003 y 2004.

El recurso de casación sólo se dirige contra el ejercicio de 2004, único dentro de los límites cuantitativos para la admisibilidad del expresado recurso.

Siguiendo el relato contenido en la sentencia de instancia, ha de ponerse de relieve a los efectos que

interesan, que la empresa recurrente tenía por actividad la fabricación y comercialización de disolventes para uso industrial, estando dada de alta en el Registro Territorial de la Oficina Gestora de IIEE de Cuenca en la actividad de usuario de alcohol parcialmente desnaturalizado con CAE ES0016AV003N, y establecimiento sito en la carretera de Albacete Km. 41,700 de la localidad de Quintanar del Rey, adquiriendo alcohol con exención del Impuesto prevista en el art. 42 de la Ley 38/92 (RCL 1992, 2787 y RCL 1993, 150), de IIEE , en cantidades superiores a las autorizadas en la tarjeta de suministro del alcohol expedidas por la Oficina Gestora para los años 2.003 y 2.004, si bien consideradas las entregas efectuadas por los proveedores de forma independiente, éstas no superaron la cantidad total autorizada por la Oficina Gestora, por lo que de acuerdo con el art. 8.6, se procede a regularizar la situación tributaria de la entidad, liquidando la cuota del impuesto especial correspondiente a los excesos.

La Sala de instancia recuerda el contenido del artículo 42 de la Ley 38/92, de 28 de diciembre de Impuestos Especiales , que establece que, estarán exentas, en las condiciones que reglamentariamente se establezcan... "2. La fabricación e importación de alcohol que se destine a ser parcialmente desnaturalizado, así como la importación de alcohol parcialmente desnaturalizado, mediante el procedimiento que se establezca reglamentariamente, para ser posteriormente utilizado en un fin previamente autorizado distinto del consumo humano por ingestión. 3. En los supuestos contemplados en los apartados anteriores, el beneficio de la exención quedará condicionado al cumplimiento de las obligaciones en materia de circulación y a la justificación del uso o destino dado al alcohol desnaturalizado", y los artículos 73 y siguientes del RD 1165/95 (RCL 1995, 2212 y 2594), regulan las condiciones reglamentarias, disponiendo el artículo 74 con carácter general que: "1. Las personas o entidades que precisen utilizar alcohol totalmente desnaturalizado en sus establecimientos solicitarán la inscripción del establecimiento en que lo vayan a utilizar en el registro territorial de la oficina gestora correspondiente a dicho establecimiento. En la solicitud harán constar el nombre o razón social y NIF del proveedor elegido, así como el CAE del establecimiento desde el que se efectúe el suministro. 2. La oficina gestora expedirá, en su caso, una tarjeta de suministro de alcohol, en la que constará el proveedor designado y la cantidad de alcohol totalmente desnaturalizado que puede recibir con exención del impuesto (...)" ; y el artículo 75, que regula la utilización del alcohol parcialmente desnaturalizado, prevé en sus apartados 3 á 5 que "Los industriales que deseen utilizar alcohol parcialmente desnaturalizado con los desnaturalizantes aprobados con carácter general (...) solicitarán la inscripción del establecimiento en que van a utilizar el alcohol parcialmente desnaturalizado, en el registro territorial de la oficina gestora correspondiente a dicho establecimiento.(...) 5. La oficina gestora expedirá, en su caso, una tarjeta de suministro de alcohol, en la que constará el proveedor designado y la cantidad de alcohol parcialmente desnaturalizado que puede recibir con exención del impuesto(...)"; añadiendo en el apartado 7 siguiente que "El alcohol parcialmente desnaturalizado únicamente podrá ser objeto de utilización en las condiciones establecidas en este Reglamento, en un proceso industrial determinado para la obtención de productos no destinados al consumo humano por ingestión." Resolviendo la Sala en el sentido de que "es de señalar que el artículo 8 de la Ley 38/92 , además de establecer quienes tendrán la condición de sujetos pasivos en calidad de contribuyentes, regula, en su

apartado 6, la justificación del uso o destino dado a los productos objeto de los impuestos especiales de fabricación que se han beneficiado de una exención o de la aplicación de un tipo reducido en razón de su destino, recayendo la obligación del pago del impuesto en los expedidores en tanto no justifiquen la recepción de los productos por el destinatario facultado para recibirlos. A partir de tal recepción, la obligación recaerá sobre los destinatarios, y en este mismo sentido se pronuncia el artículo 13.5 del RD 1165/95 cuando señala que "Los productos entrados en el almacén fiscal con exención del impuesto por razón de su destino, no podrán enviarse a otros destinos distintos de aquellos que justifican la exención; igualmente, los productos entrados con aplicación de un tipo reducido, no podrán salir más que con destinos para los que resulten aplicables tales tipos. El titular del almacén debe cerciorarse de estos extremos, requiriendo para ello, en su caso, la exhibición por parte del destinatario de los documentos acreditativos de tales derechos." No se discute que durante los años 2.003 y 2.004 la actora suministró alcohol parcialmente desnaturalizado con exención del impuesto a diversos destinatarios en cantidades superiores a las autorizadas por las respectivas Oficinas Gestoras, cantidades que constan en las correspondientes tarjetas de suministro del alcohol parcialmente desnaturalizado y a las que ha de ajustarse el alcohol que pueden recibir sin impuesto, por lo que la Administración aplicó las previsiones del artículo 8.6 de la Ley anteriormente citada así como la presunción del artículo 15.11. de la misma, según el cual, "cuando no se justifique el uso o destino dado a los productos objeto de los impuestos especiales de fabricación por los que se ha aplicado una exención o un tipo impositivo reducido en razón de su destino, se considerará que tales productos se han utilizado o destinado en fines para los que no se establece en esta Ley beneficio fiscal alguno". En consecuencia con lo que antecede y, de forma ineludible, no cabe sino declarar procedente la liquidación girada a la empresa recurrente, como sujeto pasivo del impuesto, al haberse producido un incumplimiento de las normas reglamentariamente establecidas para el disfrute de la exención discutida, lo cual constituye la reclamación de una bonificación indebidamente obtenida, por aplicación en sus justos términos del Impuesto Especial ahora debatido.

Considerando la Sala que las condiciones en las que puede suministrarse alcohol parcialmente desnaturalizado con exención del impuesto, previstas en el artº 75 del Reglamento constituyen no una mera obligación formal, sino una condición ineludible de aplicación de dicha exención, cuya exigencia no queda desvirtuada por el hecho de que dichas condiciones no estén reglamentadas exhaustivamente y de que el uso o destino del alcohol ha quedado debidamente justificado, no debe olvidarse que la normativa plasmada en el Real Decreto 1165/95, de 7 de julio es concordante con la redacción del artículo 8º, apartado sexto, de la Ley 38/92, de 28 de diciembre desde el momento en que se refiere no a cualquier destinatario sino a aquél facultado para recibir los productos y tal facultad solamente puede adquirirse mediante el cumplimiento de los requisitos establecidos en el artículo 75 del Reglamento, debiendo tenerse presente, en concordancia con el criterio mantenido por el Tribunal Supremo, que tratándose del disfrute de un beneficio fiscal, asiste a la Administración la potestad reglamentaria que establece el artículo 17.c) de la L.G.T (RCL 1963, 2490) . De esta forma y en el ejercicio de ella, no puede admitirse que se vulnere el principio de seguridad jurídica por exigirse que la cantidad de alcohol

parcialmente desnaturalizado suministrado con exención del impuesto no supere a aquella autorizada por la Oficina gestora en las respectivas tarjetas de suministro, pues no puede calificarse de medida irracional o arbitraria desde el momento en que con ella se persigue evitar que productos a los que se aplica un tratamiento fiscal de privilegio por razón de su destino, se utilicen para fines distintos. Tampoco se vulnera el principio de reserva de Ley consagrado desde 1.963 por el artículo 10.b) de la L.G.T ., ya que se trata de la aplicación de una exención prevista por Ley y lo que hace el Reglamento es regular las condiciones adjetivas que deben cumplirse al respecto y que garantizan la finalidad para la que aquella se concede.

En definitiva de los términos en los que se pronuncia la Sala de instancia en su sentencia parcialmente transcrita, ha de convenirse que la razón de la denegación de la exención se encuentra en haber suministrado mayor cantidad de alcohol parcialmente desnaturalizado incumpliendo los requisitos reglamentariamente impuestos.

Respecto del resto de cuestiones hechas valer por la parte recurrente, la sentencia aludiendo a lo resuelto en caso similar en sentencia de 16 de abril de 2006 , considera que la regulación nacional sobre la materia y en concreto sobre la exención que nos ocupa, no contraviene las normas europeas sobre la materia; sin que pueda tacharse el impuesto de confiscatorio, en tanto que ha de tenerse en cuenta a los efectos de su valoración no sólo la capacidad económica real, sino también la potencial, y desde esta perspectiva, teniendo en cuenta la generalidad de los supuestos que tiene en cuenta el legislador al crear el tributo, no puede atribuirse el pretendido alcance confiscatorio.

SEGUNDO

La parte recurrente pone de manifiesto que en supuestos sustancialmente idénticos al que es objeto de atención en el presente recurso, este Tribunal Supremo se ha pronunciado en sentencias tales como las de 12 de noviembre de 2008 (RJ 2008, 7878) , rec. num. 57/2006 , 26 de enero de 2009 (RJ 2009, 843) , rec. num. 1051/2005 , ó 15 de octubre de 2010 (RJ 2010, 7380) , rec. num. 7410/2005 , sentando como doctrina que todos los requisitos reglamentariamente establecidos para el disfrute de la exención prevista en el artº 42.2 de la LIIEE (RCL 1992, 2787 y RCL 1993, 150) constituyen una condición ineludible para la aplicación de la misma, no constituyendo requisitos formales, sino sustanciales, de suerte que los litros en los que se excedían respecto de los autorizados en la tarjeta CAE no pueden recibir la exención aún cuando el destino otorgado al alcohol parcialmente desnaturalizado no fuera el consumo humano.

Efectivamente, ha de convenirse con la parte recurrente que en supuestos similares este Tribunal tiene sentada la doctrina que se recoge, entre otras muchas, en la sentencia de 25 de junio de 2011, rec. num. 3205/2007 (RJ 2011, 5567) , en la que se dijo lo siguiente:

" A la hora de dar una respuesta al motivo formulado, hemos de comenzar señalando que el artículo 42 de la 38/1992, de los Impuestos Especiales, dispone: "Estarán exentas, en las condiciones que reglamentariamente se establezcan, además de las operaciones a que se refieren los Art. 9 y 21, las siguientes: (...) 2. La fabricación e importación de alcohol que se destine a ser parcialmente

desnaturalizado, así como la importación de alcohol parcialmente desnaturalizado, mediante el procedimiento que se establezca reglamentariamente, para ser posteriormente utilizado en un fin previamente autorizado distinto del consumo humano por ingestión. 3. En los supuestos contemplados en los apartados anteriores, el beneficio de la exención quedará condicionado al cumplimiento de las obligaciones en materia de circulación y a la justificación del uso o destino dado al alcohol desnaturalizado."

La exención a la que nos referimos tiene carácter finalista, es decir, que la aplicación de la misma se condiciona a que los productos exentos se utilicen o estén destinados a los fines para los que dicha exención se estableció, por lo que se formulan un conjunto de reglas para asegurar el control de aquellos desde el momento de su fabricación hasta la utilización. En este sentido, la Exposición de Motivos de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de los Impuestos Especiales señala: "En relación con el Impuesto sobre el Alcohol y Bebidas Derivadas, su finalidad sigue siendo la de gravar el alcohol que se consume en forma de bebidas derivadas, por lo que el impuesto se estructura en forma tal que el alcohol que se destina a otros fines pueda beneficiarse, siempre que se cumplan los requisitos necesarios para asegurar el control, de la exención o devolución del impuesto, bien en razón del destino concreto que se va a dar al alcohol, o bien mediante la previa desnaturalización del mismo que, si bien lo hace impropio para su uso en bebidas, no afecta a su utilización en otros fines."

En este sentido, el artículo 8.6 de la citada Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de los Impuestos Especiales, bajo la rúbrica de "SUJETOS PASIVOS Y RESPONSABLES", establece: "En los supuestos de irregularidades en relación con la circulación y la justificación del uso o destino dado a los productos objeto de los impuestos especiales de fabricación que se han beneficiado de una exención o de la aplicación de un tipo reducido en razón de su destino, estarán obligados al pago del impuesto y de las sanciones que pudieran imponerse los expedidores, en tanto no justifiquen la recepción de los productos por el destinatario facultado para recibirlos; a partir de tal recepción, la obligación recaerá sobre los destinatarios." Por su parte, la facultad para la recepción de alcohol parcialmente desnaturalizado viene regulado en el artículo 75 del Reglamento de los Impuestos Especiales cuyo apartado 3 dice: "Los industriales que deseen utilizar alcohol parcialmente desnaturalizado con los desnaturalizantes aprobados con carácter general, así como aquellos a los que se haya autorizado la utilización de un desnaturalizante específico, según lo establecido en los apartados 1 y 2 anteriores, solicitarán la inscripción del establecimiento en que van a utilizar el alcohol parcialmente desnaturalizado, en el registro territorial de la oficina gestora correspondiente a dicho establecimiento. En el escrito de solicitud harán constar el nombre o razón social y el número de identificación fiscal del proveedor o proveedores que hayan elegido, así como el CAE del establecimiento o establecimientos desde los que se efectuará el suministro." y el apartado 5 que "La oficina gestora expedirá, en su caso, una tarjeta de suministro de alcohol, en la que constará la cantidad de alcohol parcialmente desnaturalizado que puede recibir con exención del impuesto." En fin, no puede olvidarse que el artículo 15.11 de la Ley de Impuestos Especiales establece que: "Cuando no se justifique el uso o destino dado a los productos objeto de los impuestos especiales de fabricación por los que se ha aplicado una exención o un tipo impositivo

reducido en razón de su destino, se considerará que tales productos se han utilizado o destinado en fines para los que no se establece en esta ley beneficio fiscal alguno."

Por tanto, en los supuestos de aplicación de una exención, el expedidor es el responsable del impuesto, en tanto los productos objeto del impuesto no sean recibidos por una persona que esté facultada para recibirlos, circunstancia ésta que se reconoce por la concesión del CAE por la Oficina Gestora, en la que se hace constar la cantidad de alcohol parcialmente desnaturalizado que puede recibir con exención del impuesto. Y el destinatario final de los productos está obligado a justificar el uso o destino dado a los mismos, puesto que si así no lo hace, la Ley establece la presunción de que se han utilizado o destinado en fines para los que no se establece en esta ley beneficio fiscal alguno (artículo 15.11 de la Ley).

En anteriores Sentencias de esta Sección Segunda, como las de 12 de noviembre de 2008 (RJ 2008, 7878) (recurso de casación 57/2006), 26 de enero de 2009 (recurso de casación 1051/2005) y 15 de octubre de 2010 (RJ 2010, 7380) (recurso de casación 7410/2005) nos hemos referido a la obligación que recae sobre los expedidores de pagar el impuesto y las sanciones que pudieran imponerse, en tanto no justifiquen la recepción de los productos al destinatario facultados para recibirlos (artículo 8.6 de la Ley 38/1992).

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

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

En todo caso, debemos señalar que según la jurisprudencia de esta Sala, de la que solo es un ejemplo la Sentencia de 15 de octubre de 2010 , "La facultad para recibir los productos con exención solamente puede adquirirse mediante el cumplimiento de las normas establecidas en los artículos 74 y 75 del RD 1165/95 (RCL 1995, 2212 y 2594) por el que se aprueba el Reglamento de los II.EE., debiendo tenerse presente, en concordancia con el criterio mantenido por este Tribunal Supremo, que tratándose del disfrute de un beneficio fiscal, asiste a la Administración la potestad reglamentaria que establece el artículo 17.c) de la L.G.T ., no pudiendo calificarse de medida irracional o arbitraria la exigencia de la tarjeta de suministro de alcohol en la que consta el número de litros autorizados para recibir con exención del impuesto, desde el momento en que con ella se persigue evitar que productos a los que se aplica un tratamiento fiscal de privilegio por razón de su destino, se utilicen para fines distintos. Tampoco se vulnera el principio de reserva de Ley consagrado desde 1.963 por el artículo 10.b) de la L.G.T ., ya que se trata de la aplicación de una exención prevista por la Ley 38/92 y lo que hace el Reglamento es regular las condiciones adjetivas que deben cumplirse al respecto y que garantizan la finalidad para la que aquélla se concede".

La autorización para recibir productos con exención del impuesto contenida en la tarjeta de suministro

no puede considerarse como una mera obligación formal, sino más bien como una condición sustantiva e ineludible para la aplicación de la bonificación, cuya exigencia no queda desvirtuada por el hecho de que dichas condiciones no estén reglamentadas exhaustivamente y de que el uso o destino del alcohol haya quedado debidamente justificado, por lo que si no se posee esta tarjeta o se excede del límite máximo autorizado en la misma, el destinatario no está facultado para recibir los productos con exención fiscal ni el expedidor podría efectuar la entrega de los mismos."

De no ser así, bastaría solicitar una cantidad ínfima de alcohol, prestando una garantía proporcional, para luego recibir cualquier cantidad o, como dice el informe complementario del actuario, "admitir que el límite cuantitativo es un mero requisito formal es vaciarlo de contenido".

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

En cualquier caso, debe señalarse que no es la primera vez que esta Sala se enfrenta al supuesto de "responsabilidad" del destinatario y así, en la Sentencia de 26 de noviembre de 2008 (RJ 2009, 2060) (recurso de casación 10414/2004) hemos declarado (Fundamento de Derecho Sexto):

"...Al existir una actuación irregular de la entidad autorizada, por solicitar alcohol con exención de sus proveedores por encima de la cuantía anual máxima autorizada, la Administración obró correctamente al aplicar las previsiones del artículo 8.6 de la Ley, girando la liquidación al responsable de tal actuación irregular que, pese a las afirmaciones de la parte actora, debe entenderse como una irregularidad en relación con la circulación del producto, puesto que se solicitaron y obtuvieron suministros de alcohol exento por encima de las cantidades máximas autorizadas. La responsabilidad fiscal de tal conducta se exigió al destinatario del producto o al proveedor, según las circunstancias concretas de los suministros pues, en algunos casos y para determinadas cantidades de producto, tal conducta irregular puede ser imputable al proveedor (cuando el mismo suministra por sí solo una cantidad anual por encima de la máxima autorizada y en estos casos, la Sala mantiene el criterio de que la regularización efectuada al proveedor es procedente, como se ha declarado en la sentencia de 12.11.08 (RJ 2008, 7878) recaída en el recurso 57/2006), o puede ser responsabilidad del suministrado o usuario del alcohol exento (cuando se surte de diversos proveedores, sin que alcance ninguno de ellos, individualmente considerado, la cuantía máxima autorizada pero excediendo tal cuantía en el conjunto anual de suministros).

En definitiva, la recurrente no puede pretender colocarse al margen de las obligaciones que comporta el proceso de circulación y consumo del alcohol con exención fiscal, sino que debió ceñirse en sus

suministros a los máximos anuales permitidos, que juegan un papel de máximos que pueden o no alcanzarse (como ocurrió en el ejercicio de 1997, donde el recurrente afirma que no alcanzó tales límites) pero en ningún caso sobrepasarse..."

TERCERO

A la vista de la interpretación realizada por este Tribunal, la parte recurrente analiza si la LIIEE (RCL 1992, 2787 y RCL 1993, 150) respeta el Derecho europeo sobre la materia y si dicha interpretación respeta los principios constitucionales de seguridad jurídica, legalidad, capacidad económica, no confiscatoriedad y legalidad sancionadora -aunque ha de advertirse, como luego se dirá, que también desde la perspectiva del Derecho europeo se ha analizado por este Tribunal la normativa nacional y en concreto el artº 75.5 del RIIEE (RCL 1995, 2212 y 2594) -.

Al efecto formula el primer motivo de casación al amparo del artº 88.1.d) de la LJCA (RCL 1998, 1741), por infracción de los arts. 42, 2 y 3 de la Ley 38/1992 , 27 de la Directiva 1992/83/CEE (LCEur 1992, 3395), del Consejo de 19 de octubre de 1992 , y de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, al considerar improcedente el denegar la exención cuando se constata que el destino del alcohol es el autorizado y, por tanto, exento objetivamente del pago del impuesto.

Recuerda la recurrente el contenido del artº 27.1.h) de la Directiva 92/83/CEE y del artº 42 de la LIIEE, y considera que el interpretar los mismos en el sentido de la sentencia de instancia, esto es, la posibilidad de exigir el impuesto en un supuesto en el que el destino final del alcohol no es el del consumo humano por ingestión, sin existir conducta fraudulenta, ni ponerse de manifiesto capacidad económica a gravar, resulta contraria a la normativa referida, puesto que la normativa europea establece la obligación de dejar exento de tributación el impuesto especial en todos los casos en los que no existiendo consumo humano por ingestión, no concorra abuso, fraude ni evasión.

Las finalidades parafiscales del impuesto, continúa la recurrente afirmando, son todas aquellas relacionadas directamente con el desincentivo del consumo humano del alcohol por ingestión, por lo que someter a gravamen un alcohol destinado a un uso que no es su ingestión, como es el caso, es contrario a la finalidad de la norma. Al efecto señala la sentencia del TJUE de 7 de diciembre de 2000 (TJCE 2000, 318), (Asunto C-482/98, República de Italia contra Comisión Europea), que prevé que lo determinante para someter el alcohol a gravamen o no es su desnaturalización, siendo suficiente que se haya sometido a su desnaturalización mediante un método aprobado por un Estado miembro, constituyendo la exención el principio general y su denegación la excepción, y la facultad reconocida a los Estados miembros de establecer condiciones para garantizar la franca y correcta aplicación de las exenciones y evitar fraude, evasión o abuso, no obsta al carácter incondicional de la obligación de exención prevista por el artº 27.1 de la Directiva.

Cuestiona, también, la recurrente la técnica legislativa utilizada, al punto que en realidad no nos hallamos ante una exención entendida como beneficio fiscal, sino que el legislador no quiere someter a tributación al alcohol parcialmente desnaturalizado por el hecho de ser impropio para el consumo humano, cuando estamos ante un impuesto que quiere gravar el consumo humano de alcohol vía

ingestión de bebidas derivadas, esto es, en realidad se trata de un supuesto de no sujeción; por lo tanto dado que ha quedado acreditado que SANTIAGO Y TEVAR, S.A., destinó la totalidad del alcohol a la elaboración de disolvente de uso industrial, no cabía tributación alguna por dicho alcohol.

Otro pronunciamiento que considera de importancia la parte recurrente es la sentencia del TJUE de 19 de abril de 2007 (TJCE 2007, 81), que viene a establecer que la posibilidad de los Estados miembros de imponer el cumplimiento de condiciones para garantizar la correcta aplicación de la exención y de evitar evasiones, fraudes y abusos, no puede suponer un impedimento para el carácter incondicional de la obligación de exención, lo que trasladada al caso de autos debe traducirse que al haber solicitado y obtenido autorización previa para una cantidad de alcohol inferior a la finalmente recibida no es motivo válido para negar la aplicación de la exención, cuando se cumple los requisitos impuestos por la Directiva 1992/83/CEE, en tanto se trata de alcohol parcialmente desnaturalizado y no se ha destinado a consumo humano; sin que pueda someterse a gravamen escudándose en una presunta cláusula antifraude, que no posee dicho carácter en la regulación contenida en el artº 75.5 del RIIEE, careciendo de la relevancia que se le pretende otorgar como lo acredita el hecho de que haya desaparecido en la nueva regulación, al punto que el nuevo reglamento en absoluto exige que la tarjeta de suministro refleje los litros máximos de alcohol que puedan recibirse con exención del impuesto, siendo lo relevante que no concurra fraude, como es el caso. Conforme a la jurisprudencia europea, los Estados miembros tan sólo pueden hacer uso de la facultad conferida por el artº 27.1 de la Directiva 92/83 para supeditar la exención a requisitos sobre los que hayan demostrado de forma objetiva y concreta, que son necesarios para evitar fraudes, evasiones y abusos; sin que, desde luego, recibir alcohol parcialmente desnaturalizado en una cantidad superior a la autorizada por la Oficina Gestora, sea necesario para evitar fraudes, pues, como se indicó el requisito contemplado en el referido artº 75.5 del RIIEE, fue derogado por el Real Decreto 191/2010, de 26 de febrero (RCL 2010, 514 y 773), lo cual resulta significativo a efectos de valorar su necesidad al fin pretendido de evitar fraudes; no estamos por tanto ante condiciones sobre las que no se ha demostrado, con elementos concretos, objetivos y comprobados, que sean estrictamente necesarias para evitar fraudes, evasiones y abusos, más cuando como es el caso de autos, ha quedado demostrado que SANTIAGO Y TEVAR, S.A., destinó el alcohol parcialmente desnaturalizado a disolvente industrial.

Circunstancia esta última que enlaza la parte recurrente con el siguiente motivo casacional, también formulado al amparo del artº 88.1.d) de la LJCA, por vulneración de los mismos artículos que se señalan en el motivo primero; motivo hecho valer ad cautelam para el supuesto que no prosperarse el primer motivo, sobre la base de resulta improcedente negar la exención cuando ha resultado acreditado el cumplimiento de los requisitos de circulación y queda justificado su destino. Para la recurrente, no se han incumplido las condiciones de circulación previstas legalmente, en tanto que las obligaciones en materia de circulación, son las contenidas en la Sección VIII del Capítulo I del RIEE con carácter general, y en la Sección VII del Capítulo VI Título I del RIIEE respecto del Impuesto sobre el Alcohol y Bebidas Derivadas; mientras que el artº 75.5 del RIIEE, no se encuentra incluido en ninguna de las Secciones tituladas de "Circulación", por lo que de incumplirse este, en modo alguno puede entenderse incumplido

una obligación en materia de circulación, lo que impide el efecto de la pérdida de la exención del artº 43.2 de la LIIIE. Por el contrario, el artº 75.5 del RIIIE, debe entenderse comprendido dentro de los requisitos relacionados con el uso o destino del alcohol desnaturalizado, y como se ha indicado dicho uso fue el de disolvente industrial, ajeno al consumo humano por ingesta. Ciertamente, continúa la parte recurrente, el hecho de que dicho requisitos no sea material sino formal, no impide, claro está, que pueda entenderse que no se le ha dado el destino adecuado, pero lo que no cabe es que se le otorgue presunción iuris et de iure que conlleve que por el simple hecho de no cumplir dicho requisito se considere que no se le ha otorgado el destino de los usos previstos en la norma para alcanzar el derecho a la exención.

A todo ello añade la parte recurrente, que en todo caso los litros autorizados es el resultado de una cuantificación basada en una estimación realizada por el propio receptor, sin ningún tipo de verificación, ni control por parte de la Administración, lo cual no garantiza que se vaya a emplear el alcohol a los fines previstos, y sin que el recibir mayor cantidad haga presumir que su objetivo sea el de defraudar, cuando la garantía a prestar representa un coste, 1% de la cuota, lo que viene a representar un 1% de los costes del aval, que bien a las claras pone de manifiesto lo irracional de presumir una defraudación.

Para el Sr. Abogado del Estado siendo la finalidad del tributo gravar el alcohol que se consume en forma de bebidas alcohólicas, el resto de alcohol está exento siempre que se cumplan los supuestos que originen el control de su destino, y al servicio de dicho control se establecen normas encaminadas a dicho fin, de tal modo que sólo tributa el destinado a la ingesta humana; ahora bien, las irregularidades en relación con la circulación y la justificación de su uso o destino determina que no quepa el beneficio de la exención, y en su caso, la imposición de sanciones. La exención, pues, requiere que se controle la fabricación del alcohol para evitar que tribute el no destinado a la ingesta humana, siendo posible la regeneración del alcohol parcialmente desnaturalizado para consumo humano, cobra especial relieve los requisitos que aseguren la correcta circulación, garantía de la imposibilidad de regeneración, de ahí que el dato sobre la cantidad adquiera especial importancia en tanto va a permitir el seguimiento del alcohol desnaturalizado hasta el punto de conocer su destino final.

CUARTO

Como ha quedado de manifiesto ut supra, son numerosos los pronunciamientos que sobre supuestos similares al que nos ocupa ha realizado este Tribunal, con un resultado contrario a la pretensión de la parte recurrente; conocedora esta de los mismos, hace girar el debate sobre una perspectiva novedosa, no tratadas en aquellos pronunciamientos, cual es la posible contradicción de la normativa nacional o de su interpretación en los términos recogidos en las citadas sentencias, con la normativa europea sobre la materia. Procede, pues, dicho examen.

Dentro del espacio único europeo, una de cuyas principales características es el de la libre circulación de personas, capital y mercancías, se pretende crear un marco adecuado para el desarrollo unitario de los impuestos indirectos, entre los que cabe señalar los Impuestos Especiales o accisas, dotándolo de un sistema legislativo armonizado de obligada observancia por los Estados, que facilite un control

intracomunitario de las operaciones llevadas a cabo.

Los Estados miembros deben ajustar su legislación a las normas contenidas en las Directivas de aplicación y aún cuando no sean de aplicación directa deben de ser adaptadas a la legislación interna, sin que esta pueda contradecir las reglas apuntadas en aquellas. Se estructura a través de una Directiva de carácter general, la Directiva 92/12/CEE (LCEur 1992, 789) del Consejo, de 25 de febrero de 1992, relativa al régimen general, tenencia, circulación y controles de los productos objeto de impuestos especiales (sustituida por la Directiva de carácter general, 2008/118 (LCEur 2009, 27), cuyas disposiciones debieron ser traspuestas por los Estados miembros antes del 1 de abril de 2010), que recopila el contenido de las directivas relativas al régimen de productos sujetos a impuestos especiales y otros impuestos indirectos, excluido el IVA y los impuestos establecidos por la Comunidad, entre los productos cubiertos por la Directiva está las bebidas alcohólicas, y otras que regulan aspectos particulares de los distintos impuestos, que comprende la armonización de los elementos estructurales, esto es, ámbito objetivo, base imponible, beneficios fiscales, exenciones, devoluciones, tipos reducidos, y la armonización de los tipos impositivos. Las Directivas 92/83 (LCEur 1992, 3395) (armonización de elementos estructurales) y 92/84 (LCEur 1992, 3397) (armonización de tipos impositivos) se refieren a los impuestos sobre el alcohol y las bebidas alcohólicas.

El límite existente, por tanto, es que la legislación de los Estados miembros, no entren en contradicción con las Directivas. De ahí que el análisis al que invita la parte recurrente, debe plantearse en dichas coordenadas, esto es, comprobar si la legislación nacional resulta contraria a las Directivas, una vez que existen pronunciamientos jurisprudenciales interpretando la normativa española sobre la materia en los términos vistos, y en concreto contradicción respecto de la Directiva 92/83.

Recordemos los términos del artº 11.1 de la Directiva, "Los Estados miembros establecerán su propia normativa en materia de producción, transformación y tenencia de productos objeto de impuestos especiales, sin perjuicio de las disposiciones de la presente Directiva"; en el concreto tema de la circulación y almacenamiento de los productos ha de tenerse en cuenta el artº 18.5 "...los Estados miembros podrán mantener sus respectivas normativas sobre circulación y almacenamiento de materias primas utilizadas en la fabricación o elaboración de productos objeto de los impuestos especiales", que en definitiva, va a permitir un margen mayor para regular específicamente la circulación y almacenamiento de los citados productos, especialmente por lo que se refiere a productos con exención o tipo reducido.

QUINTO

No cabe compartir el parecer de la parte recurrente que denuncia la falta de técnica legislativa, sujeción a gravamen más exención, por motivos de control, cuando lo procedente era la no sujeción en los supuestos en los que el alcohol no se destinada a consumo humano por ingesta, de suerte que "el legislador comunitario no quiere someter a tributación el alcohol parcialmente desnaturalizado por el sencillo hecho de que es impropio para el consumo humano, y nos hallamos ante un impuesto que quiere gravar, precisamente, el consumo humano de alcohol vía ingestión de bebidas derivadas del

mismo". Desacuerdo que debemos poner de manifiesto, en tanto que si bien es cierto que la Comisión recomendó previamente a la Directiva 92/12 (LCEur 1992, 789), que los impuestos especiales sólo recayeran sobre los alcoholes destinados al consumo humano, sin embargo la norma comunitaria estructura el impuesto, artº 19.1 de la Directiva 92/83 (LCEur 1992, 3395), sobre la base de que los Estados miembros apliquen un impuesto especial al alcohol etílico, que se fija por hectolitro de alcohol puro a 20 ° C y se calcula por referencia al número de hectolitros de alcohol puro a un tipo que, en principio, es el mismo para todos los productos sujetos a este impuesto especial, artº 21; considerando el artº 20 de la Directiva 92/83 que "A efectos de la presente Directiva, se entenderá por "alcohol etílico":

- todos los productos con un grado alcohólico volumétrico adquirido superior al 1,2 % vol de los códigos NC 2207 y 2208, incluso cuando dichos productos formen parte de un producto incluido en otro capítulo de la NC;
- los productos de los códigos NC 2204, 2205 y 2206 con un grado alcohólico volumétrico adquirido superior al 22 % vol;
- los aguardientes que contengan productos en solución o no".

Y siendo cierto que casi todos los productos a los que se refiere los códigos de la NC son bebidas alcohólicas, el código NC 2207, entre otros productos, comprende el "alcohol etílico y aguardiente desnaturalizados, de cualquier graduación", que no son bebidas alcohólicas.

Todo lo cual ha de llevar a concluir que el Derecho europeo, Directiva 92/83, establece el principio de la sujeción al impuesto especial de los alcoholes etílicos no destinados al consumo humano, y ello sin perjuicio de la exención prevista en el citado artº 27, "1 . Los Estados miembros eximirán a los productos contemplados en la presente Directiva del impuesto especial armonizado, siempre que reúnan las condiciones que fijen con el fin de garantizar la correcta aplicación de tales exenciones y de evitar fraudes, evasiones y abusos", refiriéndose los apartados a) y b) a los distintos procesos de desnaturalización.

Por lo que la estructura impositiva del gravamen que diseña el Derecho español, resulta acorde con el Derecho comunitario. Sin que sea correcto, con el carácter de absoluto que pretende otorgarle la parte recurrente, el presupuesto que le sirve de premisa principal, de que sólo cabe someter a gravamen exclusivamente el apto para el consumo humano, es decir, las distintas bebidas derivadas del alcohol y alcohol etílico puro sólo en la medida en que pueda dar lugar a productos alcohólicos aptos para el consumo humano; es más, para que un alcohol desnaturalizado, impropio para el consumo humano por ingesta pueda quedar exento, ha de cumplir los requisitos previstos en los referidos apartados del artº 27.1 de la Directiva, de lo cual se colige una lectura parcial e interesada de la sentencia del TJUE de 7 de diciembre de 2000 (TJCE 2000, 318) (Asunto C-482/98), puesto que no es aceptable que de los términos de la misma se desprenda que lo relevante para decidir si el alcohol debe someterse a gravamen o no es su desnaturalización, pues no es válido cualquier método de desnaturalización, y que el producto sea impropio para el consumo humano, sino que es preciso que se haya seguido alguno de los métodos descritos en los referidos apartados del artº 27.1 referido.

SEXTO

Ha de añadirse que el apartado 1 del artº 27 faculta a los Estados miembros a establecer condiciones para evitar toda posible evasión, fraude o abuso en la aplicación de las exenciones, con lo que se pretende impedir que quede sin gravar un producto sometido a impuestos especiales.

En la armonización de las estructuras impositivas que nos ocupa, la Directiva 92/83 (LCEur 1992, 3395) en su artº 27.1 otorga a las exenciones que contempla carácter imperativo, "Los Estados miembros eximirán a los productos contemplados en la presente Directiva...". Se impone, pues, las exenciones con carácter imperativo, por lo que obligatoriamente han de establecerse y aplicarse las exenciones por todos los Estados miembros. El apartado 2, contempla las exenciones potestativas. "Los estados miembros podrán eximir....", sin que exista la obligación que sí impone el apartado 1.

Como bien señala la parte recurrente, siguiendo a la jurisprudencia europea, las exenciones imperativas suponen el principio general y su denegación la excepción, y el establecer condiciones para garantizar la correcta aplicación de las exenciones evitando cualquier fraude, evasión o abuso, no obsta al carácter incondicional de la obligación de exención. De lo que se deriva que sólo serán válidas aquellas condiciones que impidan gozar de las exenciones, cuando las mismas preserven de todos aquellos comportamientos irregulares que pudieran dar lugar a fraude, evasión o abuso.

Resulta, por tanto, acorde con la normativa comunitaria, una normativa nacional que prevea y aplique las exenciones de carácter imperativo, como es el caso en España, como se ha visto, y resulta de todo punto correcto que se delimiten las condiciones adecuadas para gozar de la exención, o mejor para no aplicar la exención, siempre que dichas condiciones queden justificadas para impedir la evasión, fraude o abuso.

Nada que objetar pues a la regulación española sobre la materia, artº 42 de la LIIEE (RCL 1992, 2787 y RCL 1993, 150), "estarán exentas, en las condiciones que reglamentariamente se establezcan".

Trasladándose el debate a si en concreto la condición impuesta en el artº 75.5 del RIIEE (RCL 1995, 2212 y 2594), "La Oficina Gestora expedirá, en su caso, una tarjeta de suministro de alcohol, en la que constará la cantidad de alcohol parcialmente desnaturalizado que puede recibir con exención del impuesto", se justifica en cuanto resulta adecuada para evitar dichas conductas irregulares sancionadas por la Directiva, de fraude, evasión y abuso.

Al efecto no puede prescindirse de las singularidades que caracterizan a los impuestos especiales de fabricación, en los que se establece un control exhaustivo en correspondencia a los numerosos movimientos a los que se encuentran abocados estos productos y a la diversidad de personas responsables ante la Administración; el control sobre la circulación de los productos entre los distintos establecimientos o hacia destinatarios finales, resulta esencial en el buen funcionamiento del impuesto, evitando desvíos que sustraiga del gravamen los productos sujetos.

Dado los riesgos que comportas estos movimientos para que en las distintas fases puedan producirse conductas tendentes a sustraer del impuesto productos que deben ser gravados, se imponen diversos controles cuya mayor o menor intensidad se ha de hacer depender en proporción a los citados riesgos.

El artº 27.1 de la Directiva, ya se ha visto, vincula el establecimiento de estos controles, medidas o condiciones para aplicar la exención, a la finalidad de que con los mismos se tienda a evitar fraudes, evasiones y abusos; no es preciso que la conducta irregular se produzca, sino que la legitimidad de las condiciones se hace depender del riesgo de que se produzca, si no existe dicho riesgo habrá de considerarse ilegítima la condición impuesta en cuanto restringe indebidamente la aplicación de la exención.

En lo que ahora interesa, y desde la perspectiva del Derecho europeo, cabe decir que el artº 75.5 del RIIEE, es acorde con la normativa europea si dicha condición respeta el alcance de la exención, en caso contrario no cabe que la exención quede condicionada a su cumplimiento.

Como se ha indicado, el control se extiende a todas las fases por las que atraviesan los productos, incluido, claro está, el consumo por los destinatarios finales receptores de los productos que se benefician fiscalmente por aplicarle la exención, el tipo reducido o se le reconoce el derecho a la devolución, que culmina la operativa fiscal diseñada.

Si dichos beneficios fiscales tienen como presupuesto el uso o destino que se le dé a los productos, resulta evidente que estamos ante una de las fases en las que más riesgos se producen para que pueda producirse fraude, evasión o abuso, en tanto que el impuesto no ha sido pagado, lo que justifica que se establezca controles adecuados, más cuando en los casos de exención los productos salen del establecimiento con el impuesto devengado y no es hasta que llega al destinatario final cuando se conozca si se destina al uso correcto, resultando justificada que la exención se haga depender de que el destinatario final cumpla las condiciones previstas reglamentariamente, entre las que se encuentra la prevista en el citado artº 75.5 del RIIEE.

SÉPTIMO

Ya se dejó transcritos los pronunciamientos de este Tribunal en el sentido de que " *La autorización para recibir productos con exención del impuesto contenida en la tarjeta de suministro no puede considerarse como una mera obligación formal, sino más bien como una condición sustantiva e ineludible para la aplicación de la bonificación, cuya exigencia no queda desvirtuada por el hecho de que dichas condiciones no estén reglamentadas exhaustivamente y de que el uso o destino del alcohol haya quedado debidamente justificado, por lo que si no se posee esta tarjeta o se excede del límite máximo autorizado en la misma, el destinatario no está facultado para recibir los productos con exención fiscal ni el expedidor podría efectuar la entrega de los mismos.*"

En el caso concreto que nos ocupa no se está analizando la normativa en general, sino en referencia exclusiva al referido artº 75.5 del RIIEE (RCL 1995, 2212 y 2594) , por tanto que existieran otras condiciones que no estuvieran exhaustivamente reglamentadas, deberán, en su caso, ser objeto de atención y análisis, pero en nada empece a la corrección de la condición que examinamos; tampoco el hecho de que con posterioridad la nueva regulación reglamentaria de las condiciones exigidas para tener derecho a la aplicación de la exención no contemple la condición analizada, puesto que la justificación de las condiciones y mecanismos de control para evitar fraudes, evasión o abuso, han de

depender del conjunto de medidas y controles adoptados y de los riesgos existentes en determinados momentos, y en el que nos ocupa, ya se ha dicho, nada indica que la condición impuesta no estuviera suficientemente justificada para hacer depender la exención de la misma.

Desde luego la irregularidad es evidente, y el riesgo cierto, se está operando al margen de los mecanismos de control impuestos, puesto que al recibir el destinatario mayor cantidad de la autorizada, se resiente en grandísima medida el control y el asegurar gravar con el impuesto a dichos productos, en tanto se está en posesión de un producto adquirido irregularmente, con el impuesto devengado y sin haberse procedido al pago del impuesto; situación irregular que se produce por no someterse a las condiciones reglamentarias impuesta, en este caso al artº 75.5, lo que exige la pertinente regularización y la liquidación del impuesto. Con lo que adquiere pleno sentido la reflexión realizada en las referidas sentencias de este tribunal sobre la intrascendencia de que posteriormente el uso o destino del alcohol parcialmente desnaturalizado haya quedado acreditado; recordemos que el artº 8.7 de la LIIEE (RCL 1992, 2787 y RCL 1993, 150) señala como sujetos responsables obligados al pago de la deuda tributaria los que lo posean y no acrediten que los impuestos han sido satisfechos en España; estamos ante un régimen que beneficia a los autorizados que se someten a las condiciones impuestas que pretenden asegurar que los productos que deban ser gravados realmente lo sean, en supuestos como el que nos ocupa, al recibirse mayor cantidad de la autorizada, el régimen suspensivo no se completa correctamente, por lo que debe reputarse inexistente, circulando el producto fuera de este régimen especial, produciéndose el devengo, artº 7, y viniendo el poseedor, artº 8.7, obligado al pago del impuesto. El hecho de que posteriormente el alcohol parcialmente desnaturalizado se haya destinado al uso para el que se prevé la exención, no quita que en la fase que examinamos por las irregularidades vista y obviar el control del artº 75.5 del RIIEE, el alcohol hubiera podido ser regenerado o incluso en forma tóxica puesto en el comercio, pudiendo dar, desde luego, lugar a operaciones rentables.

Como ya se dijo, el Derecho comunitario no exige la prueba de que se haya producido evasión, fraude o abuso para que quede justificadas las condiciones o mecanismo que excepcionan la exención, siendo suficiente que se justifique la posibilidad de que pudieran acaecer estas conductas, lo que evidentemente ocurre en el caso que contemplamos al recibirse mayor cantidad de alcohol desnaturalizado que la autorizada.

Todo lo cual ha de llevarnos, a reiterar una vez más que "*con una formulación general, cabe afirmar que cesa la obligación de plantear la cuestión, ex artículo 234 TCEE (LCEur 1986, 8) versión consolidada, cuando la Sala puede resolver por sí coherentemente el problema de interpretación y/o de validez suscitados en relación con la norma comunitaria, teniendo en cuenta, además que el juez nacional es garante no solo de los principios estructurales básicos del derecho comunitario que representan su efecto directo y su primacía, sino también, desde su posición de órgano cuyas decisiones crean jurisprudencia, de la unidad de aplicación del Derecho comunitario*". Por todo lo expuesto no resulta pertinente el planteamiento de las cuestiones prejudiciales ante el TJUE que interesó la parte recurrente.

Teniendo por reproducido lo dicho sobre la cuestión litigiosa en ocasiones precedentes por este

Tribunal, en los mismos términos que ya han sido expuestos.

OCTAVO

Al amparo del artº 88.1.d) de la LJCA (RCL 1998, 1741), postula la parte recurrente la estimación del recurso en los tres siguientes motivos casacionales que plantea:

1. Infracción del principio de seguridad jurídica, artº 9.3 de la CE (RCL 1978, 2836) y de legalidad, artº 8 de la Ley 58/2003 (RCL 2003, 2945) y artº 31 de la CE , así como jurisprudencia que los interpreta. Según la parte recurrente la normativa, tanto la LIIEE (RCL 1992, 2787 y RCL 1993, 150) como el RIIEE (RCL 1995, 2212 y 2594), adolecen de una clara y precisa regulación de los elementos esenciales del tributo, contemplando una infinidad de requisitos con aparente distinta transcendencia e importancia, cuyo incumplimiento supone la exigencia del impuesto con independencia de que se otorgue al alcohol un destino que pretende gravarse o un uso que normalmente debería de quedar exento; reiterando la recurrente que estamos en presencia de un supuesto de no sujeción, en tanto que la finalidad del impuesto es gravar el alcohol que a destinarse al consumo humano en forma de bebida alcohólica y el alcohol parcialmente desnaturalizado no es apto para tal uso, sin que en el supuesto objeto del presente recurso se realice la conducta que quiere gravar el impuesto, vulnerándose el principio de reserva de ley cuando se permite al RIIEE la regulación de elementos esenciales del tributo.

2. Infracción del artº 31.1 de la CE , al exigir el impuesto a un operador que opera al margen de las bebidas alcohólicas, no se pone de manifiesto capacidad económica alguna, sin que el rendimiento bruto obtenido alcance a la cuota tributaria que deriva de la exigencia del impuesto, cuando se exige el impuesto en supuestos en los que no se ha empleado para elaboración de bebida alcohólicas.

3. Infracción de los arts. 24.2 y 25.1 de la CE , puesto que considera que las previsiones contenidas en los arts. 8.6 y 42.3 de la LIIEE poseen naturaleza sancionadora; pues considera que al permitirse la exigencia del impuesto en un supuesto en que no se ha producido el hecho imponible que justifica su existencia y el no ponerse de manifiesto capacidad económica alguna, está claro que la medida deja de ser contributiva a los efectos de sostener los gastos públicos para trasladarse al plano represivo.

Motivos que ha de rechazarse de plano, en tanto que como se ha puesto de manifiesto la recurrente parte de presupuestos que no se corresponden con la estructura fiscal diseñada por el Derecho europeo, del que el Derecho español, como se ha visto se muestra de todo punto respetuoso; sin que, tras lo dicho tantas veces por este Tribunal sobre la cuestión en debate pueda sostenerse el carácter sancionador de la regulación. Cuestiones, por demás que han sido resuelta por sentencias anteriores de este Tribunal a cuya doctrina ha de estarse por coherencia y seguridad jurídica, recordemos que en la Sentencia de 5 de mayo de 2011, rec. num. 5450/2008 (RJ 2011, 3938), ya se dijo que:

"SEGUNDO. - El recurso de casación contra la sentencia de instancia se articula con base en un solo motivo, al amparo del artículo 88.1.d) de la Ley de esta Jurisdicción , si bien que en el mismo se hace referencia a la infracción de diversos preceptos y, en concreto de los artículos 9 y 33.1 de la Constitución , 3 de la Ley 58/2003 , de General Tributaria, 8,15 y 42 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, 75 de su Reglamento, aprobado por Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio, en

relación con el 42 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de los Impuestos Especiales y artículos 27 de la Directiva 92/83/CEE, del Consejo, de 19 de octubre de 1992 , relativa a la armonización de las estructuras de los Impuestos Especiales sobre Alcohol y las Bebidas Alcohólicas y 16 de la Directiva 92/12/CEE, de 25 de febrero, relativa al régimen general, tenencia, circulación y controles de los productos objeto de los impuestos especiales .

A juicio de la recurrente, se han vulnerado los principios de legalidad, jerarquía normativa, seguridad jurídica, igualdad, capacidad económica y equitativa distribución de la riqueza, igualdad, progresividad y reserva de ley, debiéndose limitar el Reglamento a ser un complemento indispensable, pero sin limitar derechos o situaciones favorables al administrado ni ampliar obligaciones o ampliar situaciones desfavorables.

En cuanto a los principios proclamados en el artículo 3 de la Ley General Tributaria de 2003 , se estima que la sentencia también infringe el de proporcionalidad.

Respecto de la Ley de Impuestos Especiales, tras hacer referencia a los artículos 42 de la Ley y 75 de su Reglamento, se sostiene haber cumplido todos los requisitos y en particular estar en posesión de la tarjeta de suministro de alcohol, habiendo quedado justificado debidamente el uso y destino del mismo, insistiéndose en que fue adquirido exclusivamente de los proveedores autorizados previamente comunicados a la Administración de IIEE que comprobó la realidad de aquellos. Por ello se considera contrario al espíritu y literalidad de la norma gravar a "ColepCCL España", S.A. por lo que finalmente ha resultado ser un error en la previsión de alcohol adquirido a empresas autorizadas y consumido en usos industriales ajenos al consumo humano por ingestión, cuando su circulación ha podido ser en todo verificada por la Administración.

Respecto del artículo 75 del Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio , por el que se aprueba el Reglamento de Impuestos Especiales, se vuelve a insistir en que "ColepCCL España", S.A. se haya inscrita en el Registro Territorial de la Oficina Gestora de Impuestos Especiales desde el 30 de marzo de 1994, correspondiéndole como Código de Censo de Actividad y Establecimiento (CAE) el 28AV156GF y que bajo esta inscripción la recurrente se encuentra autorizada para la recepción y utilización de alcohol parcialmente desnaturalizado con desnaturalizante general; también dispone de la correspondiente Tarjeta de suministro del alcohol; igualmente, se insiste en haber adquirido el alcohol a proveedores autorizado y, por tanto, con sumisión a control administrativo.

Por último, en el desarrollo del motivo, se invocan los artículos 27 de la Directiva 92/83/CEE, del Consejo, de 19 de octubre de 1992 , relativa a la armonización de las estructuras de los Impuestos Especiales sobre Alcohol y las Bebidas Alcohólicas y 16 de la Directiva 92/12/CEE , de 25 de febrero, relativa al régimen general, tenencia, circulación y controles de los productos objeto de los impuestos especiales y la STJUE 200/318, de 7 de diciembre de 2000 (TJCE 2000, 318), en la que, con referencia al artículo 27 se indica que la facultad de los Estados miembros de establecer condiciones para garantizar la franca y correcta aplicación de la exención y de evitar cualquier fraude, evasión o abuso, "no obsta al carácter incondicional de la obligación de exención prevista por la citada disposición".

TERCERO- La respuesta al motivo debe partir de que el artículo 42 de la 38/1992, de los Impuestos Especiales, dispone: "Estarán exentas, en las condiciones que reglamentariamente se establezcan, además de las operaciones a que se refieren los Art. 9 y 21, las siguientes: (...) 2. La fabricación e importación de alcohol que se destine a ser parcialmente desnaturalizado, así como la importación de alcohol parcialmente desnaturalizado, mediante el procedimiento que se establezca reglamentariamente, para ser posteriormente utilizado en un fin previamente autorizado distinto del consumo humano por ingestión. 3. En los supuestos contemplados en los apartados anteriores, el beneficio de la exención quedará condicionado al cumplimiento de las obligaciones en materia de circulación y a la justificación del uso o destino dado al alcohol desnaturalizado."

La exención a la que nos referimos tiene carácter finalista, es decir, la aplicación de la misma se condiciona a que los productos exentos se utilicen o estén destinados a los fines para los que dicha exención se estableció, por lo que se formulan un conjunto de reglas para asegurar el control de aquellos desde el momento de su fabricación hasta la utilización. En este sentido, la Exposición de Motivos de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de los Impuestos Especiales señala: "En relación con el Impuesto sobre el Alcohol y Bebidas Derivadas, su finalidad sigue siendo la de gravar el alcohol que se consume en forma de bebidas derivadas, por lo que el impuesto se estructura en forma tal que el alcohol que se destina a otros fines pueda beneficiarse, siempre que se cumplan los requisitos necesarios para asegurar el control, de la exención o devolución del impuesto, bien en razón del destino concreto que se va a dar al alcohol, o bien mediante la previa desnaturalización del mismo que, si bien lo hace impropio para su uso en bebidas, no afecta a su utilización en otros fines."

Por ello, el artículo 8.6 de la citada Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de los Impuestos Especiales, bajo la rúbrica de "Sujetos pasivos y responsables", establece: "En los supuestos de irregularidades en relación con la circulación y la justificación del uso o destino dado a los productos objeto de los impuestos especiales de fabricación que se han beneficiado de una exención o de la aplicación de un tipo reducido en razón de su destino, estarán obligados al pago del impuesto y de las sanciones que pudieran imponerse los expedidores, en tanto no justifiquen la recepción de los productos por el destinatario facultado para recibirlos; a partir de tal recepción, la obligación recaerá sobre los destinatarios." Por su parte, la facultad para la recepción de alcohol parcialmente desnaturalizado viene regulado en el artículo 75 del Reglamento de los Impuestos Especiales cuyo apartado 3 dice: "Los industriales que deseen utilizar alcohol parcialmente desnaturalizado con los desnaturalizantes aprobados con carácter general, así como aquellos a los que se haya autorizado la utilización de un desnaturalizante específico, según lo establecido en los apartados 1 y 2 anteriores, solicitarán la inscripción del establecimiento en que van a utilizar el alcohol parcialmente desnaturalizado, en el registro territorial de la oficina gestora correspondiente a dicho establecimiento. En el escrito de solicitud harán constar el nombre o razón social y el número de identificación fiscal del proveedor o proveedores que hayan elegido, así como el CAE del establecimiento o establecimientos desde los que se efectuará el suministro." y el apartado 5 que "La oficina gestora expedirá, en su caso, una tarjeta de suministro de alcohol, en la que constará la cantidad de alcohol parcialmente desnaturalizado que puede recibir con

exención del impuesto."

Por tanto, en los supuestos de aplicación de una exención, el expedidor es el responsable del impuesto, en tanto los productos objeto del impuesto no sean recibidos por una persona que esté facultada para recibirlos, circunstancia ésta que se reconoce por la concesión del CAE por la Oficina Gestora, en la que se hace constar la cantidad de alcohol parcialmente desnaturalizado que puede recibir con exención del impuesto. Y el destinatario final de los productos está obligado a justificar el uso o destino dado a los mismos, puesto que si así no lo hace, la Ley establece la presunción de que se han utilizado o destinado en fines para los que no se establece en esta ley beneficio fiscal alguno (artículo 15.11 de la Ley).

En anteriores Sentencias, como las de 12 de noviembre de 2008 (RJ 2008, 7878) (recurso de casación 57/2006), 26 de enero de 2009 (RJ 2009, 843) (recurso de casación 1051/2005) y 15 de octubre de 2010 (RJ 2010, 7380) (recurso de casación 7410/2005) nos hemos referido a la obligación que recae sobre los expedidores de pagar el impuesto y las sanciones que pudieran imponerse, en tanto no justifiquen la recepción de los productos al destinatario facultados para recibirlos(artículo 8.6 de la Ley 38/1992).El presente caso, al igual que el contemplado en la Sentencia de 3 de febrero de 2011 (RJ 2011, 1141) (recurso de casación 2735/06) es diferente formalmente de los anteriores, por cuanto los proveedores de la empresa no podían conocer que ésta había superado la cantidad autorizada y que por ello no era receptor facultado y, por tanto, al sobrepasar el destinatario la cantidad de litros que estaba autorizado para disfrutar con exención, comenzó a disfrutar de un beneficio fiscal que lo no le correspondía, debiendo por ello declararse conforme a Derecho la regularización de la situación tributaria y las resoluciones, administrativa y judicial, que así lo han entendido.

Y es que cuando la circulación de los productos sujetos al Impuesto no se ha completado correctamente, ni siquiera cabe entrar a considerar si, con posterioridad, se llevó o no a cabo un uso o destino adecuado de los mismos, ya que el incumplimiento se produce en un momento anterior. Como se dijo en la Sentencia de 15 de octubre de 2010 , "La facultad para recibir los productos con exención solamente puede adquirirse mediante el cumplimiento de las normas establecidas en los artículos 74 y 75 del RD 1165/95 por el que se aprueba el Reglamento de los II.EE., debiendo tenerse presente, en concordancia con el criterio mantenido por este Tribunal Supremo, que tratándose del disfrute de un beneficio fiscal, asiste a la Administración la potestad reglamentaria que establece el artículo 17.c) de la L.G.T ., no pudiendo calificarse de medida irracional o arbitraria la exigencia de la tarjeta de suministro de alcohol en la que consta el número de litros autorizados para recibir con exención del impuesto, desde el momento en que con ella se persigue evitar que productos a los que se aplica un tratamiento fiscal de privilegio por razón de su destino, se utilicen para fines distintos. Tampoco se vulnera el principio de reserva de Ley consagrado desde 1.963 por el artículo 10.b) de la L.G.T ., ya que se trata de la aplicación de una exención prevista por la Ley 38/92 y lo que hace el Reglamento es regular las condiciones adjetivas que deben cumplirse al respecto y que garantizan la finalidad para la que aquélla se concede".

La autorización para recibir productos con exención del impuesto contenida en la tarjeta de suministro

no puede considerarse como una mera obligación formal, sino más bien como una condición sustantiva e ineludible para la aplicación de la bonificación, cuya exigencia no queda desvirtuada por el hecho de que dichas condiciones no estén reglamentadas exhaustivamente y de que el uso o destino del alcohol haya quedado debidamente justificado, por lo que si no se posee esta tarjeta o se excede del límite máximo autorizado en la misma, el destinatario no está facultado para recibir los productos con exención fiscal ni el expedidor podría efectuar la entrega de los mismos." De no ser así, bastaría solicitar una cantidad ínfima de alcohol, prestando una garantía proporcional, para luego recibir cualquier cantidad.

Por tanto, y en definitiva, lo que se hace en el presente caso es hacer uso de lo dispuesto en el artículo 8.6 de la Ley de 37/1992 , pero en sentido contrario al de las Sentencias de 12 de noviembre de 2008 (RJ 2008, 7878) , 26 de enero de 2009 (RJ 2009, 843) y 15 de octubre de 2010 , antes referidas, pues si en estas la obligación de pago recaía sobre el proveedor, en cuanto no había justificado la entrega a destinatario autorizado, en el caso resuelto por la sentencia impugnada, existiendo entrega al destinatario autorizado, sobre él recae la obligación de pago cuando recibe mayor cantidad de litros de los que quedan autorizados en la tarjeta de suministro y que son sobre los que recae la exención, sin que el expedidor pudiera tener conocimiento de que en cuanto al exceso no concurría la circunstancia de "destinatario facultado para recibirlos." Como se dijo en la Sentencia de 26 de noviembre de 2008 (RJ 2008, 2060) (Fundamento de Derecho Sexto): "...Al existir una actuación irregular de la entidad autorizada, por solicitar alcohol con exención de sus proveedores por encima de la cuantía anual máxima autorizada, la Administración obró correctamente al aplicar las previsiones del artículo 8.6 de la Ley, girando la liquidación al responsable de tal actuación irregular que, pese a las afirmaciones de la parte actora, debe entenderse como una irregularidad en relación con la circulación del producto, puesto que se solicitaron y obtuvieron suministros de alcohol exento por encima de las cantidades máximas autorizadas. La responsabilidad fiscal de tal conducta se exigió al destinatario del producto o al proveedor, según las circunstancias concretas de los suministros pues, en algunos casos y para determinadas cantidades de producto, tal conducta irregular puede ser imputable al proveedor (cuando el mismo suministra por sí solo una cantidad anual por encima de la máxima autorizada y en estos casos, la Sala mantiene el criterio de que la regularización efectuada al proveedor es procedente, como se ha declarado en la sentencia de 12.11.08 recaída en el recurso 57/2006), o puede ser responsabilidad del suministrado o usuario del alcohol exento (cuando se surte de diversos proveedores, sin que alcance ninguno de ellos, individualmente considerado, la cuantía máxima autorizada pero excediendo tal cuantía en el conjunto anual de suministros). En definitiva, la recurrente no puede pretender colocarse al margen de las obligaciones que comporta el proceso de circulación y consumo del alcohol con exención fiscal, sino que debió ceñirse en sus suministros a los máximos anuales permitidos, que juegan un papel de máximos que pueden o no alcanzarse (como ocurrió en el ejercicio de 1997, donde el recurrente afirma que no alcanzó tales límites) pero en ningún caso sobrepasar."

La conclusión a la que se llega, y tal como se ha señalado en Sentencias anteriores, no supone infracción del Derecho Comunitario y en particular del artículo 27 de la Directiva 92/83/CEE, del Consejo , de 19 de octubre, pues dicho precepto autoriza a los Estados miembros a eximir a los productos

contemplados en la Directiva del impuesto especial armonizado, "siempre que reúnan las condiciones que fijen con el fin de garantizar la correcta aplicación de tales exenciones y de evitar fraudes, evasiones y abusos", debiéndose señalar que la Sentencia del TJUE de 7 de diciembre de 2000 , invocada por la recurrente, nada tiene que ver con el supuesto que nos ocupa, pues resolvió el recurso de anulación interpuesto por la República Italiana contra una denegación de autorización por la Comisión de un Decreto que supeditaba la concesión de la exención prevista en el artículo 27, apartado 1, letra b), de la Directiva 92/83 a una serie de requisitos, como eran que el alcohol desnaturalizado empleado para la producción de perfumes y otros cosméticos debía ser puro y no alcohol de desecho y en el caso de ciertos productos de limpieza doméstica, como los detergentes líquidos, las ceras líquidas y los insecticidas, el contenido en alcohol no podía superar el 40 %. Y todo ello, en función que según la República Italiana "estos requisitos reflejaban la composición normal de los productos afectados y estaban destinados a evitar que mercancías preparadas deliberadamente de manera anormal pudieran disfrutar indebidamente de las fórmulas de desnaturalización y de los procedimientos de circulación y de depósito previstos para ciertas categorías de mercancías. En particular, en el caso de los cosméticos, se trataba de prevenir que, como ya había sucedido en alguna ocasión, determinados productos comercializados como perfumes sin reunir sus características propias pudieran, en realidad, en la medida en que contuvieran alcohol ligeramente desnaturalizado, sustituir de hecho a productos de uso corriente en cuya composición entra normalmente el alcohol totalmente desnaturalizado al que se refiere el artículo 27, apartado 1, letra a), de la Directiva 92/83 ". En cambio, el alcohol totalmente desnaturalizado ofrecía, según la administración tributaria italiana, mayores garantías desde el punto de vista de la prevención de los fraudes, a causa tanto de la mayor desnaturalización como de los procedimientos más estrictos de circulación y de almacenamiento.

En cambio, la Comisión entendió que la utilización de alcohol impuro barato en la fabricación de productos incluidos en la letra b) del apartado 1 del artículo 27 no puede considerarse causa de fraude, evasión o abuso ya que, por un lado, el alcohol impuro entraña menos riesgo de uso inadecuado y, por otro, al margen de que los cosméticos fabricados con alcohol impuro sean o más o menos baratos, la letra b) del apartado 1 del artículo 27 no se aplica exclusivamente a artículos caros, dado que dicha disposición abarca productos muy dispares con una gama de precios muy variada y, por otra parte, la Directiva tampoco incluye disposición alguna que establezca que los productos exentos en virtud de la letra b) del apartado 1 del artículo 27 (no destinados al consumo humano) deben elaborarse a partir de alcohol puro. Es en ese contexto, de productos sobre los que recae la exención, en el que debe entenderse el párrafo 50 de la STJUE cuando señala: "A este respecto, procede señalar que la exención de los productos a los que se refiere el artículo 27, apartado 1, letras a) y b), de la Directiva 92/83 , constituye el principio, y su denegación la excepción. La facultad reconocida a los Estados miembros por el artículo 27, apartado 1, de la Directiva 92/83 de establecer condiciones "para garantizar la franca y correcta aplicación de dichas exenciones y de evitar cualquier fraude, evasión o abuso" no obsta al carácter incondicional de la obligación de exención prevista por la citada disposición (véase, en este sentido, la sentencia de 10 de junio de 1999, Braathens, C-346/97 (TJCE 1999, 122), Rec. p. I-3419,

apartado 31)."

Por lo anteriormente expuesto, tampoco existe infracción de la Directiva 92/12/CEE , del Consejo, de 25 de febrero de 1992, relativa al régimen general, tenencia, circulación y controles de productos, objeto de los impuestos especiales, en la medida que dicha normativa no impide la adopción de medidas por parte de los Estados con la finalidad antes indicada.

En cuanto a la Constitución, ya vimos que no existe en la normativa estudiada violación del principio de reserva de ley. Por lo que afecta al principio de prohibición del carácter confiscatorio del sistema tributario, supone una traba constitucional a que se agote la riqueza imponible de los sujetos pasivos so pretexto de hacer efectivo el deber de contribuir, de forma que como ha dicho el Tribunal Constitucional (STC 150/1990, de 4 de octubre (RTC 1990, 150) , FJ 9), se produce aquel efecto "si mediante la aplicación de las diversas figuras tributarias vigentes, se llegara a privar al sujeto pasivo de sus rentas o propiedades" o "sería asimismo evidente el resultado confiscatorio de un IRPF cuya progresividad alcanzara un tipo medio de gravamen del 100% de la renta". Y si bien es cierto que el mismo Tribunal ha puesto de manifiesto que excluidos los casos citados que se califican de "límite absoluto" y de "evidencia aritmética", resulta difícil establecer la frontera entre lo justo y lo confiscatorio, no lo es menos que en el presente caso no se aprecia el efecto constitucionalmente prohibido, en la medida en que por no cumplir los requisitos de la exención del Impuesto, se procede a hacer efectiva la responsabilidad dimanante de la inexistencia de beneficio fiscal, por no haber cumplido los requisitos señalados en la ley.

En cuanto a la alegación del resto de principios, debe igualmente rechazarse la alegación de infracción, a partir de lo expuesto hasta ahora y de la reiterada jurisprudencia que ha considerado conforme a Derecho la actuación de la Administración en casos análogos al que es objeto de consideración en el presente recurso de casación.

Por lo expuesto, el motivo no prospera".

NOVENO

La desestimación del recurso de casación debe hacerse con costas, si bien que la Sala haciendo uso de la facultad prevista en el artículo 139.3 de la Ley de esta Jurisdicción (RCL 1998, 1741) , limita las mismas por todos los concepto a la cifra máxima de 6.000 euros.

Por lo expuesto, en nombre de su Majestad el Rey y en el ejercicio de la potestad de juzgar que, emanada del pueblo español, nos confiere la Constitución.

FALLAMOS

Que debemos **desestimar y desestimamos** el presente recurso de casación número 7181/2010, interpuesto contra sentencia de la Sección Séptima de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, de 25 de octubre de 2010 (PROV 2010, 374055) , dictada en el recurso contencioso-administrativo número 5/2009, con imposición de costas a la parte recurrente y con la limitación indicada en el último de los Fundamentos de Derecho .

Así por esta nuestra sentencia, que se publicará en la Colección que edita el Consejo General del

Poder Judicial, definitivamente juzgando, lo pronunciamos, mandamos y firmamos Rafael Fernandez Montalvo Manuel Vicente Garzon Herrero Emilio Frias Ponce Joaquin Huelin Martinez de Velasco Jose Antonio Montero Fernandez Manuel Martin Timon Juan Gonzalo Martinez Mico **PUBLICACIÓN.**- Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente de la misma D. Jose Antonio Montero Fernandez, hallándose celebrando audiencia pública, ante mí, el Secretario. Certifico.