

Tribunal Supremo

TS (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª) Sentencia de 24 mayo 2013

IMPUESTOS ESPECIALES: Impuesto Especial sobre el Alcohol y Bebidas Derivadas: obligados al pago: entregas de alcohol parcialmente desnaturalizado: destinatario: acreditación: existencia de dos sellos identificativos de la entidad receptora: determinación del verdadero receptor: examen: omisión de práctica de prueba admitida: casación procedente: devolución de actuaciones: procedencia.

Jurisdicción: Contencioso-Administrativa

Recurso de Casación 4366/2010

Ponente: Excmo Sr. Emilio Frías Ponce

La Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional -Sección Séptima- dictó Sentencia, en fecha 19-04-2010, desestimatoria del recurso deducido por la entidad mercantil «Alcoholes Montplet, SA» contra una Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 16-05-2007, relativa a liquidación girada en concepto de Impuesto Especial sobre el Alcohol y Bebidas Derivadas.

El TS **estima** el recurso de casación interpuesto por la mercantil recurrente; casa y anula la Sentencia de instancia y ordena devolver las actuaciones a la Sala de Instancia para que se practique la prueba admitida y no practicada.

SENTENCIA

En la Villa de Madrid, a veinticuatro de Mayo de dos mil trece.

Visto por la Sección Segunda de la Sala Tercera del Tribunal Supremo el presente recurso de casación núm. 4366/2010, interpuesto por Alcoholes Montplet, S.A, representada en la actualidad por el Procurador D. Noel A de Dorremochea Guiot, contra la sentencia de 19 de Abril de 2010 (PROV 2010, 143826), dictada por la Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Séptima, de la Audiencia Nacional en el recurso contencioso-administrativo núm. 450/2007, sobre liquidaciones practicadas en concepto de Impuesto Especial sobre el Alcohol y Bebidas Derivadas e IVA asimilado a la importación, ejercicio 2000.

Ha sido parte recurrida la Administración General del Estado, representada y defendida por el Abogado del Estado.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO

La sentencia impugnada desestimó el recurso contencioso administrativo interpuesto por Alcoholes Montplet, S.A contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central (TEAC, en adelante) de 16 de Mayo de 2007, que confirmó la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional (TEAR, en lo sucesivo) de Cataluña, relativa a liquidaciones practicadas, con fecha 1 de Julio de 2002, por el Jefe de la Dependencia Regional de Aduanas e Impuestos Especiales de la Delegación Especial de Cataluña de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, en concepto de Impuesto Especial sobre el Alcohol y Bebidas Derivadas e IVA asimilado a la importación, ejercicio 2000.

Los hechos que están en el origen de las actuaciones, según se relatan en la resolución del TEAC son los siguientes:

"«PRIMERO.- Con fecha 29 de mayo de 2002, la Inspección de Hacienda del Estado de la Dependencia Regional de Aduanas e Impuestos Especiales de la Delegación Especial de Cataluña de la Agencia Estatal de Administración Tributaria levantó a la reclamante acta de disconformidad A02 nº 70557174 por el concepto Impuesto Especial sobre el Alcohol y Bebidas Derivadas, correspondiente al ejercicio 2000, como consecuencia de comprobar que la interesada tiene como actividad la de Depósito Fiscal de alcohol como titular del establecimiento de CAE 08A7001 N situado en la misma dirección que el domicilio social. Entre el 4 de febrero y el 10 de octubre de 2000 Alcoholes Montplet realizó entregas por un total de 734.033 litros de alcohol parcialmente desnaturalizado a la empresa Sant Just Care en la fábrica de esta empresa en la c/Treball s/n de Sant Just Dervern (Barcelona).

Las instalaciones de Sant Just Care habían sido ocupadas anteriormente por la empresa Sara Lee/D.E España de quien las adquirió para producir productos de perfumería e higiene cuando ésta abandonó la producción. Sant Just Care, S.L. inició su producción en dichas instalaciones el día 8 de febrero de 2000 sin disponer aún de la preceptiva autorización para recibir alcohol con exención del impuesto especial, que no obtuvo hasta el día 1 de septiembre de 2000.

La operativa seguida por Sant Just Care para obtener alcohol desnaturalizado en ese periodo varió con el tiempo. Inicialmente, entre el 4 de febrero y el 30 de junio de 2000 los pedidos continuaron siendo cursados por Sara Lee, quien también se hacía cargo de los pagos por el producto recibido por Sant Just Care. Existía por tanto una apariencia de cara al proveedor de que el cliente continuaba siendo Sara Lee, S.A. y resultaba comprensible que Alcoholes Montplet entregase el alcohol indicando a aquella empresa y a su CAE como destinatario del producto en la documentación de circulación, facturación y demás documentación comercial y contable. La inspección ha aceptado en consecuencia la no responsabilidad del proveedor en cuanto a las entregas realizadas durante este periodo al receptor no autorizado y que ascendieron a 353.338 litros.

*En un **segundo periodo** que va del 1 de julio al 31 de agosto de 2000, esta apariencia de entregas a un receptor no autorizado ya no se daba, puesto que Alcoholes Montplet había recibido ya notificación del cambio de circunstancias mediante sendas comunicaciones de Sara Lee y de Sant Just Care. La*

primera mediante una circular de 8 de mayo de 2000 en la que informaba a sus proveedores de la transferencia a Sant Just Care de sus instalaciones de producción con efectos a partir de 30 de junio de 2000, precisándose en el mismo que a partir del 1 de julio debía realizarse la facturación a nombre de la misma. Sant Just Care por su parte, comunicó también mediante fax de fecha 4 de julio de 2000, la asunción, a partir de 1 de julio de 2000 de los pedidos pendientes de Cruz Verde (razón social anterior de Sara Lee). En este segundo periodo los pedidos son formulados directamente por Sant Just Care, con indicación clara de esta empresa y su dirección como lugar de entrega y formalizando con su propio nombre los certificados de recepción contenidos en los documentos de acompañamiento que amparaban la circulación del alcohol. No existía, por tanto, justificación alguna para que Alcoholes Montplet ignorase esta información y continuase emitiendo sus documentos de circulación del producto indicando a Sara Lee como destinatario aunque realizaba el cambio de cliente en su facturación y recibos de cobro.

No existía tampoco justificación para que Alcoholes Montplet entregase alcohol con exención del impuesto a una empresa que no estaba autorizada para recibirlo. Durante este periodo el total de entregas de alcohol a Sant Just Care ascendió a 263.654 litros absolutos, todas ellas realizadas en el mes de julio.

*Por lo que se refiere a las entregas realizadas **con posterioridad** al 1 de septiembre de 2000, habida cuenta de que Sant Just Care ya disponía en esa fecha de autorización de la Oficina Gestora de Impuestos Especiales, dichas entregas están realizadas correctamente. Estas entregas sumaban la cantidad de 117.041 litros absolutos.*

De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 8.6 de la Ley 38/1992 (RCL 1992, 2787 y RCL 1993, 150), de Impuestos Especiales procedía liquidar el impuesto especial correspondiente a las cantidades de alcohol entregadas por Alcoholes Montplet a Sant Just Care entre el 1 de julio y el 31 de agosto puesto que esta última empresa carecía de la preceptiva autorización para recibir el producto y durante ese periodo no existía excusa para la falta de comprobación de esta circunstancia por parte del proveedor. Consecuencia de ello se proponía una liquidación por importe de 2.019.396, 40 € donde 1.806.435,4 € corresponden a la cuota y 212.961,00 € a los intereses de demora. No apreciándose motivos para la apertura de procedimiento sancionador por infracción tributaria grave por no haber aparecido indicios de que se haya efectuado desvío en el uso del alcohol entregado.»

En base a estos hechos, la sentencia acepta la existencia de irregularidades en relación con la circulación al haber realizado la recurrente una serie de entregas de alcohol durante el mes de julio de 2000 a la empresa no autorizada San Just Care S.L, confirmando la responsabilidad tributaria de la entidad expedidora en aplicación de lo dispuesto en el art. 8.6 de la ley 38/1992, de Impuestos Especiales, en relación con el artículo 13.5 de su Reglamento.

SEGUNDO

Contra la referida sentencia, la representación de Alcoholes Montplet preparó recurso de casación y, una vez que se tuvo por preparado, fue interpuesto, invocando los siguientes motivos de casación:

Primero.- Al amparo del artículo 88.1 c) de la Ley Jurisdiccional (RCL 1998, 1741), al haberse producido un quebrantamiento de las formas esenciales del juicio por infracción de las normas que rigen los actos y garantías procesales, habiéndose producido indefensión a esta parte, al haberse denegado la práctica de diversas pruebas interesadas en su escrito de proposición de prueba .Infracción del artículo 24. CE (RCL 1978, 2836), del artículo LRJCA, y, 281 y 283 de la Ley de Enjuiciamiento Civil (RCL 2000, 34 , 962 y RCL 2001, 1892).

Segundo.- Al amparo del artículo 88.1 c) de la Ley Jurisdiccional, al haberse producido un quebrantamiento de las formas esenciales del juicio por infracción de las normas que rigen los actos y garantías procesales, habiéndose producido indefensión a esta parte, al negarse la Sala sentenciadora a practicar una de las pruebas admitidas por la misma Sala en la fase de prueba.

Tercero.- Al amparo del artículo 88.1 c) de la Ley Jurisdiccional , por quebrantamiento de las formas esenciales del juicio, por infracción de las normas reguladoras de la sentencia, al incurrir la sentencia impugnada en incongruencia omisiva y falta de motivación. Infracción de los artículos 9.3 , 24 y 120.3 de la Constitución (RCL 1978, 2836), 218 de la Ley de Enjuiciamiento Civil , 248.3 de la Ley Orgánica del Poder Judicial (RCL 1985, 1578 y 2635), y 33 y 67 de la Ley reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa .

Cuarto.- Al amparo del artículo 88.1 d) de la Ley reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa , por infracción legal de los artículos 9.3 , 24 y 120.3 de la Constitución Española , 217 de la Ley de Enjuiciamiento Civil (antes 1214 del Código Civil (LEG 1889, 27)), 386 de la Ley de Enjuiciamiento Civil y artículo 60 de la Ley reguladora de la Jurisdicción Contencioso Administrativa , este último en relación con los artículos 218 , 317 , 318 , 319 , 320 y 326 de la Ley de Enjuiciamiento Civil .

Quinto.- Al amparo del artículo 88.1 d) de a Ley reguladora de la jurisdicción Contencioso-Administrativa , por infracción legal del artículo 8.6 de la ley 38/1992, de 28 de diciembre (RCL 1992, 2787 y RCL 1993, 150), de Impuestos Especiales , así como de los artículos 13.5 , 41 , 50 y 75.6 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.

Sexto.- Al amparo del artículo 88.1 d) de la Ley reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, por infracción legal del artículo 42.1 del Real Decreto 1165/1995, de 7 de Julio, por el que se aprueba el Reglamento de los Impuestos Especiales, tanto en su redacción vigente en el momento de producirse los hechos como en la redacción dada al precepto por el Real Decreto 191/2010 de 26 de Febrero (RCL 2010, 514 y 773) .

Séptimo.- Al amparo del artículo 88.1 d) de la ley reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa , por infracción legal del artículo 42 de la ley 38/1992, de Impuestos Especiales , en relación con el artículo 15.11 de la misma ley , así como de la doctrina jurisprudencial dictada en relación a dichos preceptos. Infracción también del artículo 27.1 de la Directiva 92/83/CEE del Consejo, de 19 de octubre de 1992 (LCEur 1992, 3395), así como de la doctrina jurisprudencial del Tribunal de Justicia de

las Comunidades Europeas dictada en relación a dicho precepto.

Octavo.- Al amparo del artículo 88. 1 d) de la Ley reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, por infracción legal del artículo 3.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre (RCL 2003, 2945), General Tributaria y del artículo 31.1 de la Constitución (RCL 1978, 2836), por infracción de los principios de proporcionalidad y capacidad económica, así como de la doctrina jurisprudencial que ha interpretado y desarrollado dichos principios.

Terminó suplicando que se dicte sentencia que case la impugnada y, en consecuencia, en caso de estimación de los motivos primero o segundo retrotraiga las actuaciones al estado y momento en que se incurrió la infracción y, en caso de estimación de cualesquiera de los restantes motivos, estime íntegramente el recurso contencioso administrativo en los términos interesados en el escrito de demanda, anulando, por tanto, las actas impugnadas.

TERCERO

Conferido traslado al Abogado del Estado se opuso al recurso, interesando sentencia desestimatoria del mismo.

CUARTO

Para el acto de votación y fallo se señaló la audiencia del día 22 de Mayo de 2013, fecha en la que tuvo lugar la referida actuación procesal.

Siendo Ponente el Excmo. Sr. D. Emilio Frias Ponce,

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO

En los dos primeros motivos de casación se alegan las infracciones procedimentales que se han producido en la instancia.

Así, en el primer motivo del recurso se denuncia la no admisión por la Sala de instancia de determinadas pruebas, tendentes a acreditar que el alcohol se entregó a Sara Lee D/E España, S.A, o que, cuanto menos, existía una apariencia de entrega del producto a dicha empresa.

Las pruebas denegadas fueron las siguientes:

1) Prueba documental, consistente en que se librara oficio a la Fiscalía del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, para la aportación de diversos extremos de las diligencias de investigación nº 74/07 , instruidas a denuncia de los miembros del Comité de Empresa de "Baldelpak Sant Just, S.L".

2) Prueba documental, consistente en que se requiriera a la empresa Sara Lee D/E España la aportación del original de su libro registro de alcohol en el que constaban anotadas todas las partidas del alcohol objeto de las actuaciones.

3) Prueba testifical, consistente en la declaración testifical de los representantes legales tanto de la empresa Sara Lee D/E España, S.A como de Sant Just Care, S.L; de D. Secundino, que en vía

administrativa había declarado; de los conductores que habían realizado el transporte y entrega del alcohol; y de la persona firmante de la Circular de 8 de Mayo de 2000, en la que se había basado la Inspección para atribuir a la recurrente la responsabilidad tributaria.

La recurrente mantiene que la 1ª y 3ª pruebas fueron denegadas de manera inmotivada por la providencia de 21 de octubre de 2008, al limitarse a afirmar que eran " improcedentes", siendo desestimado el recurso de súplica interpuesto por Auto de 25 de Noviembre de 2008, argumentando únicamente que ".....la prueba tendente a justificar la actuación de la entidad recurrente, que resulta relevante a efectos de enervar la concurrencia del elemento culpabilístico, resulta inútil, dado que la inspección no apreció culpa en tal actuación", y "... por lo que respecta a la prueba testifical, entiende la Sala que "resulta claramente inútil para la resolución del recurso, dados los términos en que éste está planteado y el objeto del mismo".

Por otra parte, justifica la trascendencia que en el procedimiento tenía la prueba solicitada y no admitida, ya que en la aportación a las actuaciones de las diligencias de investigación 74/07, tramitadas ante el Tribunal Superior de Justicia de Cataluña , pretendía ratificar lo que afirmaba la denuncia interpuesta por el Comité de Empresa de Budelpack Sant Jus, S.L, aportada como documento número 3 adjunto al escrito de demanda, esto es, que la empresa Sara Lee D/E España, S.A, y el Grupo Budelpack acordaron crear una empresa instrumental (Sant Just Care, S.L), mientras que Sara Lee continuaba asumiendo la gestión del establecimiento, y que "quién facilitaba el alcohol para la planta era Sara Lee de España, S.A....". persiguiendo la misma finalidad la prueba testifical.

A su vez, en el segundo motivo se denuncia la falta de la práctica de la prueba admitida y consistente en incorporación a las actuaciones del expediente tramitado a la empresa Sara Lee D/E España, S.A, como consecuencia de entregas de alcohol que había realizado a la empresa Sant Just Care S.L, al haberse negado la Oficina Gestora a la remisión de los antecedentes, por tratarse de documentación relativa a un tercero ajeno al proceso, habiendo considerado finalmente la sentencia la innecesariedad de la incorporación al referirse a un periodo diferente, sin tener en cuenta que en el expediente previsiblemente habían de constar extremos de tanta relevancia como los contratos suscritos entre ambas empresas o documentos acreditativos de que el alcohol lo recibió Sara Lee y que ésta lo traspasó a Sant Just Care, S.L .

SEGUNDO

Los restantes motivos aluden a infracciones en que incurrió la sentencia.

En el tercer motivo se aduce que la sentencia impugnada, por un lado, incurre en incongruencia omisiva, y en falta de motivación, al llegar a la conclusión de que Alcoholes Montplet, S.A había realizado una serie de entregas de alcohol durante el mes de julio de 2000 a la empresa San Just Care, S.L que no obtuvo autorización para recibir alcohol con exención del Impuesto Especial hasta el 1 de Septiembre de 2000, basándose únicamente en la reiteración literal de lo afirmado en el acta, (que Alcoholes Montplet, S.A conocía la circular de 8 de Mayo de 2000 y dos faxes de 4 de julio y de 9 de Agosto de 2000; la cuestión relativa a los pedidos y facturación del producto, y el sello de la empresa Sant Juts Care, S.L,

que aparece en algunos documentos de acompañamiento) pero omitiendo por completo valorar o pronunciarse sobre una serie de extremos fácticos que desvirtúan tal conclusión, al poner de manifiesto que el alcohol lo recibió Sara Lee o cuando menos, la apariencia de entrega era a esa empresa. Alude a los documentos de acompañamiento y a los certificados de recepción correspondientes a las entregas en la mayoría de los casos con el sello de Sara Lee y siempre con la firma de sus trabajadores ; a la anotación de todas las entregas de alcohol en el libro Registro de Alcohol de la empresa Sara Lee; al propio reconocimiento de Sara Lee en certificación de haber sido ella la receptora de las partidas de alcohol; a la renovación por su parte del Cae en fecha 31 de Julio de 2000; al reconocimiento por terceros (la propia Budelpack San Just, su Comité de Empresa y transportistas) de que el alcohol lo recibía Sara Lee, y a otras circunstancias como el lugar de la descarga.

Además, critica que la sentencia no mencionaba los razonamientos que le llevan a otorgar prevalencia a la Circular de 8 de Mayo de 2000 y a los faxes respecto a los demás documentos y registros relevantes a efectos de impuestos especiales.

En el cuarto motivo se aduce la infracción del art. 386 de la Ley de Enjuiciamiento Civil (RCL 2000, 34 , 962 y RCL 2001, 1892), relativo a la prueba de presunciones, por no existir entre los hechos que considera probados y el hecho presunto de que el alcohol se había entregado a la empresa no autorizada San Just Care, S.L el enlace preciso y directo exigido; del art. 217 de la Ley de Enjuiciamiento Civil relativa a las reglas que rigen el reparto de la carga de la prueba que imponía a la Inspección la acreditación de la concurrencia del supuesto habilitante de la aplicación del art. 8. 6 de la Ley de Impuestos Especiales (RCL 1992, 2787) ; de los artículos 9.3 24 y 120.3 de la Constitución (RCL 1978, 2836), al apreciar la sentencia la prueba practicada de modo arbitrario, irrazonable y erróneo, por omitir y no considerar como probados todos los hechos que se desprenden de los documentos que se relacionan en el motivo anterior, a efectos de acreditar la correcta recepción del alcohol por el destinatario autorizado Sara Lee D/E España, S.A, construyendo, en cambio, una imputación en base únicamente a unos documentos tan irrelevantes a efectos de la gestión del impuesto sobre el Alcohol como es la circular y faxes de 4 de Julio y 9 de Agosto de 2000, así como en la cuestión de los pedidos y la facturación y los sellos que aparecen en algunos documentos de acompañamiento

En el quinto motivo se impugna la fundamentación jurídica de la sentencia, al realizar una incorrecta aplicación del art. 8.6 de la ley de Impuestos Especiales y del art. 13.5 de su Reglamento (RCL 1995, 2212, 2594), toda vez que Sara Lee era y fue en todo momento un destinatario autorizado para recibir alcohol parcialmente desnaturalizado, habiendo cumplido el expedidor con el deber de verificación, toda vez que en la Oficina Gestora de Impuestos Especiales Sara Lee constó siempre como destinatario autorizado con CAE en vigor, el cual incluso renovó a su vencimiento.

En el sexto motivo se denuncia la infracción del art. 42.1 del Reglamento de Impuestos Especiales , relativo a los cambios de titularidad de los establecimientos inscritos, precepto que resultaba aplicable, según la recurrente, ante el cambio de titularidad en el establecimiento desde el que operaba Sara Lee, y que atribuye al titular inscrito cualquier responsabilidad por los productos introducidos en el establecimiento hasta que se formalice el cambio de titularidad.

En el motivo séptimo se alega la infracción del art. 42 de la ley 38/92 (RCL 1992, 2787 y RCL 1993, 150), en relación con el artículo 15.11 de la misma y la finalidad del Impuesto Especial sobre el alcohol, reflejada en la exposición de motivos y reconocida por constante jurisprudencia constitucional, así como del art. 27.1 de la Directiva 92/83/CEE (LCEur 1992, 3395) del Consejo de 19 de Octubre de 1998 , y de la doctrina jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas.

Este motivo parte de dos extremos que considera acreditados en las actuaciones; en primer lugar que el alcohol por el que se practica la regularización tributaria es alcohol parcialmente desnaturalizado; y, en segundo lugar, que dicho alcohol fue consumido en su integridad en un proceso industrial.

Esto sentado, la recurrente mantiene que la voluntad del legislador es gravar el alcohol que se integra en las bebidas derivadas, por lo que cuando el destino es otro el impuesto no se devenga, aunque se haya cometido alguna infracción formal, si de ella no se deriva que el producto es puesto a consumo.

Por ello, al ser el alcohol desnaturalizado impropio para el consumo humano, considera que nos hallamos ante un supuesto de no sujeción, aunque la ley lo califique como exención.

En definitiva, niega que se pueda liquidar el Impuesto en supuestos como el litigioso, lo que obliga a interpretar el art. 8.6 de la ley 38/92, en el contexto de la finalidad pretendida por la Ley.

El último motivo octavo está relacionado con el anterior, al denunciarse la infracción por la sentencia de los principios de proporcionalidad y de capacidad económica, pues tratándose de alcohol parcialmente desnaturalizado, que por su naturaleza no es alcohol susceptible de consumo humano, y que además se ha utilizado en un proceso industrial, ningún perjuicio material ha existido para los intereses de la Hacienda, por lo que liquidar en estas circunstancias equivale a imponer una "sanción" encubierta y desproporcionada, sin perjuicio de la posibilidad de imponer sanciones, si se apreciara la existencia de algún defecto formal en los documentos de recepción.

TERCERO

Esta Sala, en sentencia de 27 de Marzo de 2013, rec. de cas. 4336/2010 (RJ 2013, 3337), resolviendo idénticos motivos de casación que los articulados en el presente recurso, y partiendo de los mismos hechos para otro de los proveedores de Sant Just Care, S.L, Alcoholes Oliva, apreció el quebrantamiento de las formas esenciales del juicio por infracción de las normas que rigen los actos y garantías procesales en base a la siguiente fundamentación :

"La primera cuestión que ha de decidirse en este recurso es si la actora entregó a la entidad Sant Just Care, entre el 1 de julio y el 31 de agosto de 2000 alcohol parcialmente desnaturalizado.

La segunda, y no menos relevante, teniendo en cuenta que el acta incoada a la actora lo es en función de lo establecido era el artículo 8.6 de la L.I.E., y, más concretamente, por haber gozado del beneficio indebido de la exención que en dicho precepto se contempla, y no de las sanciones que en él se regulan, si ya han sido exigidas todas las devoluciones de exención a otros intervinientes en la circulación de los productos objeto de la L.I.E.

Es decir, este artículo 8.6 de la L.I.E. contempla dos efectos distintos derivados de las irregularidades

en la circulación de los productos objeto de Impuestos Especiales. De una parte, la pérdida de la exención, o tipo reducido lo que se efectúa exigiendo a quien corresponda el importe del beneficio indebidamente obtenido. De otro lado, las sanciones que con ocasión de la circulación de tales productos se ha incurrido por incumplimiento de los deberes en la entrega de los mismos.

La distinción es importante y relevante porque la exigencia pertinente del importe de beneficio a cualquiera de los intervinientes impide que ese concepto pueda ser exigido a otro que haya participado en la irregularidad circulatoria del producto objeto de impuestos especiales, y ello por una consideración básica y esencial, el cobro del importe de la exención a dos intervinientes en la irregularidad circulatoria supondría un ingreso del doble beneficio fiscal que comportaría un enriquecimiento injusto carente de cobertura legal.

Por el contrario, las sanciones a los intervinientes en la circulación irregular de los productos pueden ser tantas como conductas sancionables se hayan producido.

En el recurso que decidimos es evidente que no es el mecanismo sancionador el actuado. El concepto liquidado es el indebido goce de la exención. Ha de tenerse en cuenta, sin embargo, que la Administración ha incoado expedientes no sólo a la actora sino a otros intervinientes en la circulación irregular del producto objeto de Impuestos Especiales lo que hace absolutamente indispensable, tanto para evitar duplicidades indeseables como contradicciones insalvables, conocer el contenido de los diversos expedientes incoados.

CUARTO

Lo razonado tiene una evidente relevancia, y así lo debió entender la Sala de Instancia cuando admitió como prueba documental la aportación al proceso de determinados datos de los expedientes mencionados.

Para nosotros es claro que la no aportación de esa prueba puede haber causado una evidente indefensión a la recurrente pues le impide conocer si el beneficio tributario obtenido ha sido ya devuelto. Indefensión que se potencia por el hecho de que la sentencia recurrida no aplica las normas de la L.E.C. (RCL 2000, 34, 962 y RCL 2001, 1892) sobre los efectos que produce la negativa de una parte a traer al proceso los datos que se encuentran en su poder y de los que dispone. Además, la sentencia no ofrece razón alguna que justifique la irrelevancia del dato pedido, y que, como hemos razonado, es susceptible de ser decisivo en el resultado del litigio.

También consideramos trascendente, a la vista del acaecimiento de los hechos, la no práctica de las pruebas solicitadas, y en este caso denegadas, estimamos que indebidamente, y destinadas a acreditar el cumplimiento formal razonable, por parte de la suministradora -hoy actora-, de sus deberes en la circulación de los productos.

Es verdad que la Sala valora unos específicos datos obrantes en el expediente por los que afirma la responsabilidad de la actora en las entregas. Con respecto a tales valoraciones, y sin negar la soberanía en la apreciación valorativa de la Sala, no puede negarse que la existencia de dos sellos identificativos de la entidad receptora es cuestión que no es imputable a la actora, salvo que se entienda que las

colusiones entre las entidades receptoras eran conocidas por la actora, y aceptadas, extremo sobre el que la sentencia nada afirma; la elección que hace la sentencia como destinataria del alcohol desnaturaliza a la entidad a la que pertenece el sello que se anula debe ser objeto de justificación suficiente, que la sentencia no contiene pues lo razonable parece lo contrario. A mayor abundamiento, el alcance, que la circular que en mayo de 2000 recibió la actora debe ser explicado y razonado a la vista de los datos (v.gr. renovación del CAE de Sara Lee) que estaría en contradicción con lo que en esa circular se manifestaba.

En cualquier caso, parece razonable admitir la prueba propuesta por la recurrente destinada a acreditar el cumplimiento de sus obligaciones formales en lo referente a las personas receptoras de los productos objeto de la L.I.E.

Practicadas todas las pruebas debe hacerse una valoración no necesariamente individualizada de cada medio de prueba pero sí suficiente del conjunto de la prueba practicada. Es insuficiente, a estos efectos, escoger dos datos que apoyan una conclusión soslayando y silenciando el alcance y valor de todos los demás."

A la misma conclusión ha de llegarse en el presente caso, y toda vez que las pruebas no admitidas pretendían acreditar que alcohol se entregó a Sara Lee o que cuando menos existía una apariencia de entrega del producto a dicha empresa, persiguiendo la misma finalidad la prueba admitida y no practicada, resultando claro que la no aportación de la prueba puede haber causado una evidente indefensión a la recurrente, máxime cuando la sentencia no ofrece razón alguna que justifique la irrelevancia de los datos pedidos; que han de ser valorados con los demás elementos probatorios incorporados al proceso y a las actuaciones practicadas.

QUINTO

Por lo expuesto, procede estimar los dos primeros motivos del recurso, con devolución de las actuaciones a la Sala de instancia para que practique la propuesta no admitida, así como la admitida y no practicada, sin imposición de costas en el presente recurso.

En su virtud, en nombre del Rey y en el ejercicio de la potestad de juzgar que, emanada del pueblo español, nos confiere la Constitución.

FALLAMOS

Que debemos estimar y estimamos el Recurso de Casación interpuesto por el Procurador D. Noel A de Dorremochea Guiot, en nombre y representación de la entidad Alcoholes Montplet, S.A, contra la sentencia de 19 de Abril de 2010 (PROV 2010, 143826) de la Sección Séptima de la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional , que se casa y anula, ordenándose devolver las actuaciones a la Sala de instancia para que practique la prueba propuesta y no admitida, así como la admitida y no practicada, continuando el procedimiento conforme a derecho, sin costas.

Así por esta nuestra sentencia, lo pronunciamos, mandamos y firmamos **D. Rafael Fernandez Montalvo D. Emilio Frias Ponce** D. Angel Aguillo Aviles D. Ramon Trillo Torres D. Juan Gonzalo Martinez Mico **PUBLICACIÓN.-** Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Excmo.Sr.Magistrado Ponente de la misma, D. Emilio Frias Ponce, hallándose celebrando audiencia pública en el mismo día de su fecha, ante mí la Secretaria. Certifico.