

Tribunal Supremo, Sala Tercera, de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª**Sentencia de 7 Jul. 2014, rec. 3370/2012**

Ponente: Huelín Martínez de Velasco, Joaquín.

Nº de Recurso: 3370/2012

Jurisdicción: CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVA

Ref. CISS 85079/2014

Cabecera

IMPUESTOS ESPECIALES. Impuesto sobre el alcohol y bebidas derivadas. Exenciones. Alcohol parcialmente desnaturalizado. Incumplimiento de las condiciones reglamentariamente impuestas para la aplicación de la exención del Impuesto establecida en el artículo 42.2 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre. 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, incumplimiento que no representa una mera obligación formal, sino una condición sustantiva e ineludible. Inexistencia de contradicción de la normativa española con la europea sobre la materia, resultando acorde la estructura impositiva del gravamen que diseña el Derecho español con el Derecho comunitario.

Resumen de antecedentes y Sentido del fallo

El Tribunal Supremo declara no haber lugar al recurso de casación interpuesto contra la sentencia de la Audiencia Nacional, confirmando el acto administrativo impugnado en materia de Impuesto especial sobre el alcohol y bebidas derivadas.

Texto

SENTENCIA

En la Villa de Madrid, a siete de Julio de dos mil catorce.

La Sección Segunda de la Sala Tercera del Tribunal Supremo, constituida por los magistrados relacionados al margen, ha visto el recurso de casación 3370/12, interpuesto por GRUPO VIVIAR-BICARBONAT, S.L., representada por la procuradora doña Elisa Hurtado Pérez, contra la sentencia dictada el 11 de junio de 2012 por la Sección Séptima de la Sala de lo Contencioso- Administrativo de la Audiencia Nacional en el recurso 243/11 , relativo a la liquidación del impuesto especial sobre el alcohol y bebidas derivadas, correspondiente al periodo 2001 a 2004. Ha intervenido como parte recurrida la Administración General del Estado.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- La sentencia impugnada desestimó el recurso contencioso administrativo promovido por Grupo Viviar-Bicarbonat, S.L. (en lo sucesivo, «Viviar-Bicarbonat»), contra la resolución dictada el 8 de octubre de 2011 por el Tribunal Económico- Administrativo Central, que confirmó en alzada la pronunciada por el Tribunal Regional de Valencia el 30 de abril de 2009. Esta última resolución había declarado no haber lugar a la reclamación 40/7463/06, instada por la mencionada compañía mercantil frente a la liquidación practicada el 27 de julio de 2007 por el concepto de impuesto sobre el alcohol y bebidas derivadas correspondiente al periodo 2001 a 2004, con una cuota de 1.988.808,59 euros y unos intereses de demora de 363.977,98 euros.

SEGUNDO.- Viviar-Bicarbonat preparó el presente recurso y, previo emplazamiento ante esta Sala, efectivamente lo interpuso mediante escrito presentado el 7 de noviembre de 2012, en el que invocó un único motivo de casación al amparo del artículo 88.1.d) de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de esta jurisdicción (BOE de 14 de julio).

Denuncia la infracción del artículo 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 el alcohol y las bebidas alcohólicas (Diario Oficial de la Unión Europea -«DO», en lo sucesivo-, serie L. núm. 316, p.21), y de los artículos 42.2, 15.11 y 8.6 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales (BOE de 29 de diciembre).

Inicia su alegato indicando que la Inspección fundamenta la liquidación del impuesto, motivada por el exceso de litros no "cubiertos" en la garantía constituida con ocasión de la solicitud de registro, exclusivamente en el artículo 75.5 del Reglamento de los Impuestos Especiales, aprobado por el Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio (BOE de 28 de julio), derogado por el Real Decreto 191/2010, de 26 de febrero (BOE de 2 de marzo), por el que se modificó el mencionado Reglamento en cumplimiento de la Directiva 2008/118/CE del Consejo, de 16 de diciembre de 2008, relativa al régimen general de los impuestos especiales y por la que se deroga la Directiva 92/12/CEE (DO serie L, núm. 9, p.12). Considera que esta decisión, ratificada por los órganos económico-administrativos y por la Audiencia Nacional, es contraria al «derecho comunitario, a la transposición que del mismo realiza la ley nacional y a la reciente jurisprudencia del Tribunal Supremo».

Distingue entre las normas de gestión de los impuestos especiales de fabricación y las que regulan la exención aplicable a la circulación del alcohol parcialmente desnaturalizado, y razona que el artículo 75 del Reglamento citado, «aun en sede de "exenciones", regula las normas de gestión aplicables a la circulación del alcohol desnaturalizado». Pues bien, entiende que la Inspección, "acogiéndose" a la confusión que introduce en este punto el Reglamento, liquida el impuesto con la consecuencia de que irregularidades en el incumplimiento de las normas de gestión (como es la prestación de garantía) tenga como consecuencia la inaplicación de una exención, que debe operar de forma incondicionada en un ámbito comunitario armonizado. Recuerda que el artículo 43.3 de la Ley 38/1992, relativo a las normas particulares de gestión del impuesto sobre el alcohol y bebidas derivadas dispone que «no obstante lo establecido en el apartado 7 del artículo 15, la circulación y tenencia de especialidades farmacéuticas y de productos clasificados en un capítulo de la nomenclatura combinada distinto del 22 [que comprende las bebidas, líquidos alcohólicos y vinagre, destinados al consumo humano por ingestión], que contengan alcohol total o parcialmente desnaturalizado o alcohol que les haya sido incorporado con aplicación de alguno de los supuestos de exención o devolución previstos en los artículos 22 y 42, no estarán sometidas al cumplimiento de requisito formal alguno en relación con el impuesto».

Lo anterior le permite denunciar la extralimitación reglamentaria materializada en el mencionado artículo 75.5, en tanto que limita la exención aplicable al volumen de litros garantizados -como si la exención operara a modo de franquicia, en lugar de en función del tipo del alcohol-, previsiones no contempladas en las directivas comunitarias ni en la Ley 38/1992. Opina que, en todo caso, aun cuando no se considerara incorrecto el desarrollo reglamentario, el citado precepto no debía ser aplicado al no haberse probado por parte del Estado español, con ocasión del desarrollo reglamentario, ni por la Inspección en el supuesto particular que nos ocupa, la concurrencia de «elementos concretos, objetivos y comprobables que demuestren la existencia de riesgo serio de fraude, evasión o abuso», en los términos de la jurisprudencia comunitaria, único supuesto que permitiría la inaplicación de la exención.

Del análisis de la normativa de la Unión Europea y de la interna sobre los impuestos especiales obtiene que el cumplimiento de las normas de gestión aplicables en general a los impuestos especiales de fabricación tiene como fin la inscripción en el registro del solicitante, que pasa a ser a los efectos de los mencionados impuestos un operador o destinatario registrado. Añade que para obtener dicha inscripción, a los efectos de este recurso, debe aportarse la correspondiente garantía. Efectuada la inscripción, se entrega al interesado una tarjeta con el "código de actividad y establecimiento" (CAE), funcionando esta tarjeta en el impuesto sobre el alcohol como tarjeta de suministro. Destaca que, tras la modificación del Reglamento, la insuficiencia de garantía permite a la Administración revocar la autorización concedida y dar de baja en el registro al operador, con la imposibilidad de recibir y entregar productos sometidos a impuestos especiales. De la Directiva 92/12/CEE del Consejo, de 25 de febrero de 1992, relativa al régimen general, tenencia, circulación y controles de los productos objeto de impuestos especiales (DO, serie L, núm. 76, p.1), y con posterioridad de la Directiva 2008/118, así como de las normas internas de trasposición, desprende que la aportación de la garantía se configura como un requisito previo y necesario para la inscripción en el registro y, por consiguiente, para la obtención de la tarjeta en la que figura el CAE. Sostiene que, en ningún caso, la ordenación aplicable vincula la prestación de la garantía a la aplicación de la exención.

Llegada a este punto, la sociedad recurrente subraya que está registrada y dispone de la tarjeta de suministro de alcohol y CAE, precisando que adquirió la totalidad del alcohol parcialmente desnaturalizado exclusivamente para la realización de actividades para las que fue autorizada conforme a las normas de gestión aplicables, cuestiones éstas fuera de discusión, por lo que, no habiéndose producido el incumplimiento de ningún requisito sustancial en la circulación del producto ni en la justificación de su uso o destino, procede aplicar la exención que la Inspección ha negado.

Recuerda a continuación que, con arreglo al artículo 27 de la Directiva 92/83, está exento del impuesto el alcohol desnaturalizado utilizado para la fabricación de productos no destinados al consumo humano, siempre que reúna las condiciones fijadas para garantizar la correcta aplicación de la exención y evitar fraudes, exención que reitera la Ley 38/1992 en su artículo 42, del que se infiere que para disfrutar de la dispensa deben concurrir los siguientes requisitos: (i) el cumplimiento de las condiciones reglamentariamente establecidas, (ii) el cumplimiento de las obligaciones en materia de circulación y (iii) la justificación del uso o destino del alcohol desnaturalizado. Centrándose en las dos últimas condiciones, entiende que la pérdida de la exención solamente se produciría cuando, no pudiendo probarse el destino dado al alcohol adquirido, deba entenderse destinado a fines no amparados por la exención, de conformidad con lo establecido en el artículo 15.11 de la Ley 38/1992. Dicho lo cual, manifiesta que no ha incumplido ningún requisito sustancial relativo a la circulación del producto o a la justificación de su uso o destino. Asegura que así lo reconoce la Inspección cuando afirma en el acta que «la justificación del uso y destino dado al alcohol recibido con exención del impuesto [...] puede ser tomado en cuenta a la hora de no imponer sanción por su conducta». Asevera que, según resulta de la documentación obrante en el expediente, llevó la debida contabilidad y emitió notas de

entrega, documentos de acompañamiento y albaranes que, unidos en su conjunto, permiten tener un conocimiento exhaustivo del destino del producto, tanto en la identificación del receptor como del número de litros suministrados, de forma que en ningún momento, y así lo reconoce la Inspección, se ha suscitado controversia o duda alguna acerca del destino o uso dado al mismo, ni acerca de posibles evasiones de alcohol para otros destinos que no fueran los declarados.

En definitiva, la razón de la "pérdida" de la exención no ha sido la falta de justificación del destino de los productos sujetos al impuesto especial, sino el exceso de alcohol adquirido sobre el autorizado en el CAE 46AV060L.

Razona a continuación que la aplicabilidad de la exención queda intrínsecamente vinculada a la propia finalidad del impuesto, esto es, gravar el consumo de alcohol apto para uso humano por ingestión, de forma que, junto con una función meramente recaudatoria, este impuesto reviste una marcada finalidad extrafiscal como instrumento de la política sanitaria. Por ello, el legislador diferencia el trato que debe dispensarse a los diversos tipos de alcohol, de modo que sólo aquel susceptible de producir los efectos nocivos que justifican la propia existencia del impuesto puede ser gravado con el mismo. En consecuencia, el alcohol parcialmente desnaturalizado -descrito en el artículo 20 de la Ley 38/1992 - al no ser apto para el consumo humano por ingestión, debe resultar exonerado de tributación, pues en relación con el mismo no concurre el fundamento de la imposición.

Sobre la interpretación que quepa dar a la exención contemplada en el artículo 27 de la Directa 92/83, trae a colación las sentencias del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 7 de diciembre de 2000 , Italia/Comisión (C-482/98) , y 9 de diciembre de 2010, Repertoire Culinaire (C-163/09) , de las que obtiene que la negativa de los Estados miembros a eximir del pago del impuesto sólo puede justificarse cuando el fraude, abuso o evasión a que da lugar la norma de exención sea real, de forma que no puede eliminarse una exención alegando la concurrencia de incumplimientos formales para gozar de la misma, sino se demuestra que tales incumplimientos conducen al fraude, abuso o evasión. Invoca también, por su importancia y sus similitudes con el supuesto de autos, la sentencia de este Tribunal Supremo de 26 de enero de 2012 (casación 743/09). Deriva de todas ellas, entiende, su derecho a la exención por no haber incumplido ningún requisito sustancial ni en la circulación del producto ni en la justificación de su uso o destino.

Concluye que una prestación insuficiente de garantías no puede suponer, bajo ningún concepto, la pérdida de la exención para el exceso del alcohol suministrado, pues solamente podría producirse tal pérdida cuando, no probándose el destino dado al alcohol adquirido, deba entenderse asignado a fines no amparados por la exención.

Insiste a continuación en que el artículo 75 del Reglamento de Impuestos Especiales, más que perfilar la aplicación de la exención del artículo 42 de la Ley 38/1992 , detalla las normas de gestión aplicables, en concreto, a la circulación del alcohol parcialmente desnaturalizado, así como en que la interpretación del apartado 5 de aquel primer precepto mantenida por la Inspección resulta insostenible, al desconocer la finalidad de las normas, comunitarias e internas, sobre esta materia. Cuestiona, por tanto, su legalidad, en tanto limita sin cobertura legal la aplicación de esas normas. Considera también que, al establecer un régimen de cupo o franquicia en el disfrute de la exención, dicha norma reglamentaria quiebra el principio de reserva legal que proclama el artículo 31.1 de la Constitución Española . Concluye en la necesaria inaplicación del mismo.

Estima que, aun cuando se considerara procedente su aplicación, entiende que el proceder de la Administración no fue el correcto, porque, antes de acudir a su toma en consideración, con las consecuencias que de ello derivan, debió acudir a los mecanismos de adecuación de la garantía a las nuevas estimaciones de previsión de consumo, mecanismos que si bien no prevé el artículo 75 del Reglamento sí que figuran entre las normas de gestión de los impuestos especiales, conforme a lo dispuesto en el artículo 43.11 del propio Reglamento.

Termina solicitando el dictado de sentencia que case la recurrida y que, en su lugar, estimando el recurso contencioso- administrativo, anule los actos impugnados.

TERCERO.- La Administración General del Estado se opuso al recurso en escrito registrado el 18 de junio de 2013, en el que, de entrada, interesó su inadmisión, por no reunir el escrito de interposición los requisitos demandados por el artículo 92.1 de la Ley de esta jurisdicción , ya que en él ni siquiera se menciona el artículo 88 de la misma Ley .

Subsidiariamente, pide la desestimación del recurso, considerando rechazable el reparo que hace la recurrente al carácter sustancial de la exigencia del artículo 75.5 del Reglamento de los Impuestos Especiales . Sostiene que entre dicho precepto y el artículo 27 de la Directiva 92/83 no existe falta de correspondencia o inadecuada transposición, pues esta norma del derecho de la Unión Europea permite al Estado establecer cautelas para garantizar la exención y evitar el abuso o la evasión fiscal. Trae a colación la sentencia dictada por esta Sala el 3 de febrero de 2011 (casación 2735/06).

Niega también, que el repetido artículo 75.5 desconozca el principio de reserva de ley en materia tributaria, «al limitar por vía reglamentaria una exención prevista legalmente», pues no es así, ya que el artículo 42 de la Ley 38/1992 establecía como norma de rango adecuado la exención del uso y circulación del alcohol desnaturalizado. Cosa bien distinta es que, sin alterar ni restringir en modo alguno el alcance de la exención, su efectividad se supedita al cumplimiento de las exigencias formales del artículo 75 del Reglamento. Recuerda que esta Sala ha expresado su parecer sobre esta concreta cuestión en las sentencias de 15 de octubre de 2010 (casación 7410/05) y 3 de julio de 2011 (casación 2735/06).

CUARTO. - Las actuaciones quedaron pendientes de señalamiento para votación y fallo, circunstancia que se hizo constar en diligencia de ordenación de 20 de junio de 2013, fijándose al efecto el día 2 de julio de 2014, en el que, previa deliberación, se aprobó la presente sentencia.

Siendo Ponente el Excmo. Sr. D. Joaquin Huelin Martinez de Velasco, Magistrado de la Sala

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Viviar-Bicarbonat combate la sentencia dictada el 11 de junio de 2012 por la Sección Séptima de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, desestimatoria del recurso 243/11, que había instado contra la resolución aprobada el 8 de octubre de 2011 por el Tribunal Económico-Administrativo Central. Esta resolución confirmó en alzada la pronunciada por el Tribunal Regional de Valencia el 30 de abril de 2009, en la que declaró no haber lugar a la reclamación 40/7463/06, promovida por la mencionada compañía mercantil frente a la liquidación practicada el 27 de julio de 2007 por el concepto de impuesto sobre el alcohol y bebidas derivadas correspondiente al periodo 2001 a 2004, con una cuota de 1.988.808,59 euros y unos intereses de demora de 363.977,98 euros.

La liquidación tributaria litigiosa trae causa, como se obtiene de los hechos plasmados por la Sala de instancia en el primer fundamento de su sentencia, de un acta de disconformidad (A02 71168344) en la que la Inspección comprobó que Viviar- Bicarbonat, dedicada a la fabricación de productos de tocador y de perfumería, así como a la comercialización mayorista de sustancias químicas industriales, y que dispone del preceptivo CAE (46AV060L) para recibir alcohol parcialmente desnaturalizado, lo adquirió de sus proveedores con exención del impuesto en cantidades superiores a las autorizadas en las tarjetas de suministro de alcohol expedidas para los años objeto de comprobación (2001 a 2004); si bien, consideradas las entregas efectuadas por los proveedores de forma independiente, no superaron la cantidad autorizada. El actuario concluyó que, en tales circunstancias, no podía justificarse el destino dado al alcohol recibido, proponiendo la regularización tributaria de acuerdo con el artículo 15.11 de la Ley 38/1992.

Disconforme con tal desenlace, la compañía recurrente impugnó la liquidación ante los órganos de revisión económico- administrativa y, viendo fracasada su pretensión anulatoria, interpuso el recurso contencioso-administrativo resuelto en la sentencia objeto de este recurso de casación, que también desestimó sus demandas.

En el escrito de interposición de este recurso articula un único motivo mediante el que denuncia la infracción del artículo 27 de la Directiva 92/83 y de los artículos 42.2, 15.11 y 8.6 de la Ley 38/1992. Entiende que la sentencia recurrida desconoce la exención que establecen los dos preceptos citados en primer lugar, que debe ser interpretada, de acuerdo con la jurisprudencia comunitaria y con la de este Tribunal Supremo, de forma amplia por revestir carácter incondicional, habiéndose justificado por su parte el uso y el destino dado al alcohol, sin que hayan mediado irregularidades previas en su circulación, dado que, tratándose de alcohol no destinado al consumo humano, no queda sometido a requisito formal alguno.

Razona que una prestación insuficiente de garantías no puede suponer la pérdida automática de la exención, por lo que el desarrollo establecido en el artículo 75.5 del Reglamento de los Impuestos Especiales desconoce la reserva de ley en materia tributaria, sin perjuicio de que, de estimarse legal, debería inaplicarse en el caso por no haberse acreditado la existencia de un riesgo serio de fraude o evasión fiscal, único supuesto en que podría justificarse la limitación de la exención legalmente reconocida. En su opinión, la Inspección, en lugar de negar la exención, debió hacer uso de los mecanismos de actualización de las garantías, posibilidad prevista con carácter general en el artículo 43.11 del citado Reglamento.

SEGUNDO.- Antes de analizar la queja de Viviar-Bicarbonat, debemos dar respuesta a la causa de inadmisión que, al amparo del artículo 94.1, en relación con los artículos 88.1 y 93.2.b), los tres de la Ley 29/1998, aduce la Administración General del Estado. Razona que el escrito de interposición, en el que ni tan siquiera se menciona el citado artículo 88, incumple los requisitos que exige el artículo 92.1 de la misma Ley.

Es cierto que en el referido escrito no se alude al artículo 88, pero también lo es que el único motivo que sustenta el recurso se fundamenta en la «infracción de las normas del ordenamiento jurídico», enunciado del motivo contenido en el apartado 1, letra d), de dicho artículo 88, por lo que un atento lector puede obtener, sin duda alguna, la conclusión de que la impugnación se ampara en dicho precepto legal, que, por lo demás, fue anunciado como anclaje del recurso en el escrito de preparación.

Según hemos razonado en la reciente sentencia de 23 de junio de 2014 (casación 2283/12, FJ 2º), frente a una causa de inadmisión de semejante factura hecha valer por la Administración General del Estado en un recurso de casación instado por la misma recurrente, Viviar-Bicarbonat, «[l]a lectura del escrito de interposición evidencia que reúne los requisitos que demanda el artículo 92.1 de la Ley 29/1998, pues en él

se expresa razonadamente el motivo que lo ampara, dejándose constancia de las normas que la sociedad recurrente considera infringidas. Es verdad que no aparece citado el artículo 88 ni la letra de su apartado 1 que sustenta la impugnación, pero no es menos cierto que el texto («infracción de las normas del ordenamiento jurídico» que cita) y el contexto que enmarca el enunciado de esas normas [...] permiten alcanzar cabal comprensión del contenido y dimensión de la queja. Se ha de tener en cuenta, además, que en el escrito de preparación se anclaba expresamente el recurso en el artículo 88.1.d) de la Ley 29/1998, citándose después las normas más tarde reproducidas como infringidas en el de interposición».

TERCERO.- La cuestión que suscita la mencionada compañía en este recurso ya ha sido abordada por esta Sala en sentido contrario a sus intereses.

La Directiva 92/83 dispone en su artículo 27, apartado 1, letra b), que los Estados miembros de la Unión eximirán del impuesto especial armonizado al alcohol que haya sido desnaturalizado y se utilice en la fabricación de cualquier producto no destinado al consumo humano, «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». En transposición de tal previsión comunitaria, el artículo 42.2 de la Ley 38/1992 declara exentas, «en las condiciones que reglamentariamente se establezcan», «la fabricación e importación de alcohol que se destine a ser parcialmente desnaturalizado, así como la importación de alcohol parcialmente desnaturalizado [...] para ser posteriormente utilizado en un fin previamente autorizado distinto del consumo humano por ingestión».

En lo que al alcohol desnaturalizado se refiere, esas condiciones reglamentarias se contienen en los artículos 73 y siguientes del Reglamento de los Impuestos Especiales. El artículo 75, al regular la utilización del alcohol parcialmente desnaturalizado, disponía en su apartado 5 que la oficina gestora expediría, en su caso, una tarjeta de suministro de alcohol, en la que debía constar el proveedor designado y la cantidad de alcohol parcialmente desnaturalizado susceptibles de ser recibido con exención del impuesto [esta norma fue derogada por el Real Decreto 191/2010, de 26 de febrero].

Con fundamento en esta norma, la Administración tributaria española ha venido denegando, como es el caso, la exención para el alcohol desnaturalizado suministrado en exceso sobre la cantidad autorizada en la tarjeta de suministro, teniendo en cuenta que el artículo 15.11 de la Ley dispone 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 la Ley beneficio fiscal alguno. Y lo ha hecho amparándose en el artículo 68.2 del Reglamento General de la Inspección de los Tributos , aprobado por Real Decreto 939/1986, de 25 de abril (BOE de 14 de mayo), vigente al tiempo de los hechos de este litigio, conforme al que, cuando el disfrute de una ventaja fiscal esté condicionado al cumplimiento de ciertos requisitos, salvo disposición legal expresa en contrario, comprobada la no concurrencia de tales condiciones o requisitos, la Inspección debe proceder a liquidar el tributo sin la mediación de la ventaja fiscal.

Vaya por delante que el artículo 75 del Reglamento no es una norma de gestión incluida indebidamente en la sección destinada a las exenciones, sino que, recogiendo el mandato del legislador (artículo 42.2 de la Ley 38/1992), establece condiciones reglamentarias para la operatividad de la dispensa del gravamen.

Pues bien, esta Sala ha avalado el proceder de la Inspección que ahora se enjuicia en repetidos pronunciamientos. Pueden consultarse, entre otras, las sentencias de 15 de octubre de 2010 (casación 7410/05), 3 de febrero de 2011 (casación 2735/06), 25 de junio de 2011 (casación 3205/07) y 19 de

septiembre de 2013 (casación 7181/10). En la primera, con razonamientos que son reproducidos después en las otras, sostuvimos (FJ 5º) que la facultad para recibir los productos con exención sólo puede adquirirse mediante el cumplimiento de los requisitos establecidos en los artículos 74 y 75 del Reglamento de los Impuestos Especiales , debiendo tenerse presente que, tratándose del disfrute de un beneficio fiscal, le asiste a la Administración la potestad reglamentaria que establecía el artículo 17.c) de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria (BOE de 31 de diciembre), sin que pueda calificarse de 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, pues con tal medida 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 desconoce la reserva de ley en materia tributaria, ya que se trata de la aplicación de una exención prevista en la Ley 38/1992, en transposición de la Directiva 92/83, limitándose el Reglamento a regular la condiciones adjetivas que deben cumplirse al respecto y que garantizan la finalidad para la que la dispensa se concedió.

En dicho pronunciamiento hemos añadido 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 ventaja, cuya exigencia no queda desvirtuada por el hecho de que dichas condiciones no estén exhaustivamente reglamentadas y por la circunstancia de que el uso y el destino del alcohol hayan quedado debidamente justificados, por lo que si no se posee la tarjeta o se produce un exceso sobre el límite máximo autorizado en la misma el destinatario no está autorizado para recibir los productos con exención fiscal ni el expedidor podría efectuar la entrega de los mismos. La medida se justifica, además, en la operatividad del impuesto especial, sumamente complejo, y en el principio de eficacia administrativa, compatible con el de capacidad económica, pues no ha de olvidarse que, en casos como el examinado, el incumplimiento (exceso sobre el límite máximo autorizado) sólo es imputable al obligado tributario.

La recurrente admite que adquirió de sus proveedores alcohol parcialmente desnaturalizado con exención del impuesto en cantidades superiores a las autorizadas en la tarjeta de suministro para los años objeto de comprobación y liquidación (2001 a 2004), por lo que incumplió las condiciones reglamentariamente exigidas para la aplicación de la exención, debiendo considerarse correcta, por lo dicho, la sentencia de instancia en cuanto confirma el criterio de la Administración al denegar la dispensa.

En la sentencia de 19 de septiembre de 2013 (casación 7181/10), ante un planteamiento prácticamente idéntico al que ahora realiza Viviar-Bicarbonat, añadimos (FJ 7º) que resulta irrelevante el hecho de que más tarde la regulación reglamentaria dejase de contemplar la condición analizada para tener derecho a la aplicación de la exención, porque «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 [...] 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 impuestas, en este caso, [por] el artículo 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 artículo 8.7 de la [Ley 38/1992] 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, artículo 7, y viniendo el poseedor, artículo 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 vistas y [por] obviar el control del artículo 75.5 del [Reglamento], el alcohol hubiera podido ser regenerado o incluso en forma tóxica puesto en el comercio, pudiendo dar, desde luego, lugar a operaciones rentables».

En este punto, ha de subrayarse, como también se dice en la sentencia que venimos glosando, que el derecho de la Unión Europea no exige para eliminar la exención la prueba de que se haya producido evasión, fraude o abuso, bastando con que se justifique la posibilidad de que pudieran acaecer tales conductas, lo que evidentemente ocurre en casos como el enjuiciado, al ser recibida mayor cantidad de alcohol desnaturalizado que la autorizada.

El Tribunal de Justicia de la Unión Europea, en la sentencia de 7 de diciembre de 2000, Italia/Comisión (C-482/98), ha afirmado que la exención del artículo 27, apartado 1, letra b), de la Directiva 92/83 constituye el principio y la denegación su excepción, de modo que la facultad reconocida a los Estados miembros para establecer condiciones que garanticen la franca y correcta aplicación de las exenciones y evitar cualquier fraude, evasión o abuso no obsta al carácter incondicional de la obligación de exención (apartado 50). Pero, según hemos razonado en los párrafos precedentes, la recepción de alcohol parcialmente desnaturalizado en cantidad superior a la autorizada en la tarjeta de suministro comporta un riesgo de evasión y fraude, por lo que, en tales situaciones, resulta justificada la pérdida de la exención.

Ciertamente, en la referida sentencia el Tribunal de Justicia recuerda que las medidas que adopten unilateralmente los Estados miembros para luchar contra los fraudes, las evasiones o los abusos están sujetas al control de los demás Estados miembros y de las Instituciones comunitarias, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 27, apartado 5, de la Directiva 92/83 , en relación con el artículo 24 de la Directiva 92/12 , debiendo el Estado miembro afectado invocar, al menos, elementos concretos para justificar la existencia de un riesgo serio en tal sentido (apartados 51 y 52), pero no cabe olvidar que este razonamiento se incluye en una sentencia dictada en un recurso de anulación instado por la República Italiana frente a una decisión de la Comisión que le denegó autorización para prohibir la concesión de una exención a determinados productos eximidos de los impuestos especiales por la Directiva 92/83. Es decir, se produjo en el marco de las medidas generales previstas en el artículo 27, apartado 5 , de la mencionada Directiva para excluir de la exención determinados productos, no en relación con un supuesto concreto en el que se desconocen las condiciones legítimamente fijadas por ellos al amparo del apartado 1 del mencionado precepto.

Se ha de recordar que, conforme señala el Tribunal de Justicia en la sentencia de 9 de diciembre de 2010, Repertoire Culinaire (C-163/09), corresponde al juez nacional, que conoce del litigio y que asume la responsabilidad de la resolución judicial que deba adoptarse, comprobar, a partir de elementos concretos, objetivos y comprobables, si los requisitos dispuestos por la normativa doméstica resultan necesarios para garantizar la correcta aplicación de las exenciones (apartados 55, en relación con el 54), y como hemos razonado ya en esta sentencia, así como en los precedentes cuyo criterio se acoge, la recepción de alcohol

parcialmente desnaturalizado en cuantía superior a la autorizada crea un evidente riesgo, cual es que, «en la fase que examinamos, por las irregularidades vistas y [por] obviar el control del artículo 75.5 del [Reglamento], [pudiera] ser regenerado o incluso en forma tóxica puesto en el comercio, pudiendo dar, desde luego, lugar a operaciones rentables».

Para dar respuesta a todas las alegaciones del recurso, debemos destacar por último que la previsión del artículo 43.11 del Reglamento de los Impuestos Especiales, por la que se faculta al Delegado Especial de la Agencia Estatal de Administración Tributaria competente por razón del lugar para actualizar los importes de las garantías constituidas cuando se modifiquen los tipos impositivos o se produzcan variaciones apreciables en las magnitudes sobre los que se calcularon, no obsta para que, incumplido uno de los requisitos a que se condiciona la operatividad de la exención y comprobado el riesgo de fraude o evasión, se produzca la consecuencia querida por el legislador: la pérdida del beneficio fiscal.

Las razones que preceden rebaten los distintos argumentos del único motivo del recurso, determinando su desestimación.

CUARTO.- En virtud de lo dispuesto en el artículo 139.2 de la Ley de esta jurisdicción, procede imponer las costas a Viviar- Bicarbondat, si bien, en uso de la facultad que nos confiere el apartado 2 del mismo precepto, con el límite de ocho mil euros.

FALLAMOS

No ha lugar al recurso de casación 3370/12, interpuesto por GRUPO VIVIAR-BICARBONAT, S.L., contra la sentencia dictada el 11 de junio de 2012 por la Sección Séptima de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional en el recurso 243/11, que confirmamos, imponiendo las costas a la mencionada compañía, si bien con el límite señalado en el último fundamento de derecho.

Así por esta nuestra sentencia, lo pronunciamos, mandamos y firmamos Manuel Vicente Garzon Herrero Emilio Frias Ponce Joaquin Huelin Martínez 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 D. Joaquin Huelin Martinez de Velasco, estando la Sala celebrando audiencia pública en el mismo día de su fecha, de lo que, como Secretaria, certifico.