

Audiencia Nacional**AN (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 7ª) Sentencia de 9 junio 2014****JUR\2014\164693**

Jurisdicción: Contencioso-Administrativa

Recurso contencioso-administrativo 622/2011

Ponente: Excmo. Sr. Jaime Alberto Santos Coronado

SENTENCIA

Madrid, a nueve de junio de dos mil catorce.

Visto el presente recurso contencioso administrativo, nº 622/11, interpuesto ante esta Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional por el Procurador D. Miguel Angel Castillo Sánchez, en nombre y representación de la sociedad AZUCARERA DEL GUADALFEO, S.A., contra la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 25 de octubre de 2.011, por la que se desestima el recurso de alzada interpuesto contra resolución del TEAR de Andalucía de fecha 29 de marzo de 2.010, recaído en su expediente nº

41/3772/06, en concepto de Impuesto Especial sobre el Alcohol e importe de 11.636.820,45 €; y en el que la Administración demandada ha actuado dirigida y representada por el Abogado del Estado; habiendo sido Ponente el Ilmo. Sr. D. JAIME ALBERTO SANTOS CORONADO, Magistrado de la Sección.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO : La parte actora formula el presente recurso, presentado ante esta Sala en fecha 19 de diciembre de 2.011, en impugnación de los actos antes indicados y, admitido a trámite y reclamado el expediente administrativo, se entregó a dicha parte para que formalizara la demanda, evacuando el trámite en tiempo y forma, en la que verificó la exposición de hechos y alegó los preceptos legales que estimó aplicables, concretando su pretensión en el suplico de la demanda, interesando se dicte sentencia por la que se anule la resolución impugnada y la previamente dictada por el TEAR, en cuanto que en el fallo ordena sustituir la liquidación anulada por otra, y en el último fundamento de Derecho prejuzga el contenido de esa nueva liquidación. Subsidiariamente, se solicita que se declare que, en tanto no se apruebe la Orden Ministerial a que se remite el art. 84.6 del reglamento, debe seguirse utilizando el mismo método que venía empleándose, es decir, el método Clerget.

SEGUNDO : De la demanda se dio traslado al Sr. Abogado del Estado, quien en nombre de la Administración demandada presentó escrito de contestación con la alegación de hechos y la fundamentación jurídica pertinente, solicitando la desestimación del recurso, declarando la conformidad a derecho de la resolución recurrida.

TERCERO : Habiendo sido solicitado y acordado el recibimiento del pleito a prueba, practicándose de las propuestas las declaradas pertinentes con el resultado obrante en autos, y tras evacuar las partes el trámite de conclusiones, quedaron las actuaciones concluidas y pendientes de señalamiento para votación y fallo, lo que tuvo lugar el día 29 de mayo del corriente año 2.014, acordándose su continuación el día 5 de junio siguiente, en los que efectivamente se deliberó, votó y falló, habiéndose observado en la tramitación del recurso todas las prescripciones legales.

CUARTO : La cuantía ha sido fijada como indeterminada mediante Providencia de 19 de marzo de 2.013, siendo el importe de la liquidación inicial anulada por el TEAC de 11.636.820,45 €.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO

: Se dirige el presente recurso contencioso administrativo contra la precitada Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 25 de octubre de 2.011, por la que se desestima el recurso de alzada interpuesto contra resolución del TEAR de Andalucía de fecha 29 de marzo de 2.010, recaído en su expediente nº 41/3772/06, en concepto de Impuesto Especial sobre el Alcohol y Bebidas Derivadas, siendo presupuestos fácticos a tener en cuenta para la resolución del mismo, según consta en el expediente administrativo incorporado a los autos y se recogen en la resolución del TEAC impugnada, los siguientes:

1.- En fecha 21 de octubre de 2004, la Inspección de los Tributos del Estado de la Dependencia Regional de Aduanas e IIEE de Andalucía extendió el Acta de disconformidad, A02/70911532 a la empresa AZUCARERA DE GUADALFEO, S. A., en la que hizo constar que a la vista de los controles contables efectuados en la fábrica de alcohol por fermentación alcohólica de melazas de caña CAE 18A1003Q, en relación con los alcoholes producidos y las materias primas empleadas en su fabricación, resultaba que en el año 2002 la empresa declaró unas mermas, en el proceso de fabricación de alcohol por fermentación alcohólica, que exceden de las admisibles en 1.405.383 litros de alcohol absoluto, según el artículo 90.1.a) del Reglamento de los Impuestos Especiales aprobado por el Real Decreto 1165/1995 (RCL 1995, 2212 y 2594) , los cuales están sujetos al impuesto y respecto de los cuales no consta figuren declarados ni autoliquidados por el sujeto pasivo en sus declaraciones-liquidaciones periódicas. En consecuencia, se procedió a regularizar la situación tributaria de acuerdo con el artículo 15 de la Ley de Impuestos Especiales , apartados 1 y 6 proponiendo una liquidación, en concepto del Impuesto Especial sobre el Alcohol y Bebidas Derivadas, por importe de 11.633.683,70 € donde 10.399.412,59 € corresponden a la cuota y 1.234.271,11 € a los intereses de demora.

2.- Del examen de la documentación incorporada y de las diligencias en las que se documentan los resultados de las actuaciones de comprobación e investigación llevadas a cabo por el actuario e iniciadas el 15/07/2004, así como del contenido del acta e informe complementario (de fecha 21/10/2004), junto con las alegaciones presentadas por el interesado en 8 de noviembre de 2004, el Inspector-jefe estimó que resultaba necesario completar las actuaciones en determinados aspectos, en concreto, que se evacuara por parte del Área Químico - Tecnológica de la Dependencia Regional de Aduanas e II.EE.

de la AEAT en Andalucía un nuevo informe en el que se valoraran las circunstancias alegadas por el interesado para una adecuada calificación de los hechos puestos de manifiesto en el expediente.

3.- En fecha 8 de abril de 2005 se recibió en la citada Dependencia el informe requerido al Área Químico - Tecnológica, cuyo texto se transcribe íntegro en los antecedentes de la Resolución recurrida, y en el cual se concluyó "en el sentido de que el porcentaje de pérdidas máximo admitido en el Reglamento de los IIEE, o lo que es lo mismo, el rendimiento mínimo para el proceso de fermentación del 90% sobre el rendimiento teórico, es el habitual en la obtención industrial de alcohol etílico por fermentación de melazas de caña».

4.- Del referido informe se remitió copia a la interesada, poniendo nuevamente de manifiesto el expediente por un plazo de 15 días, acuerdo que se notificó en fecha 15 de abril de 2005, y al que dio oportuna respuesta aquélla mediante escrito de alegaciones presentados el día 4 de mayo siguiente; tras lo cual en fecha 6 de julio de 2005, el Inspector-jefe dictó acuerdo de ampliación del plazo de duración de las actuaciones inspectoras, acuerdo que se notificó a la interesada el día 16 de agosto siguiente, al considerar que en el presente supuesto concurren circunstancias que lo catalogan como de especial complejidad, que inciden sobre los motivos aducidos por la Inspección para formular la propuesta de regularización y que afectan de forma directa a la formación del juicio por esa jefatura para dictar el correspondiente acuerdo de liquidación, incluyendo entre los fundamentos de dicho acuerdo el que seguidamente se extracta:

"TERCERO: El 10 de febrero de 2005 ha dictado el Tribunal Supremo sentencia en la que desestima el recurso contencioso administrativo interpuesto por una entidad mercantil contra el artículo 90.1.a) del Reglamento de los IIEE.

El Tribunal Supremo reconoce que el engarce jurídico del precepto reglamentario en la Ley 38/1992 (RCL1992, 2787 y RCL 1993, 150) es impecable.

Partiendo de esta base, esta Jefatura considera que el artículo 90.1.a) del RIE confirma lo que ya establece explícitamente el artículo 84.6º, es decir, que la melaza es por sí misma materia prima para la fabricación de alcohol, aunque no tenga un contenido alcohólico "actual", sino potencial. Por ello, la fabricación de alcohol, que ha de realizarse en régimen suspensivo en una fábrica, como establece el artículo 15.1º de la Ley 38/1992, comienza cuando se inicia el proceso de fermentación de la melaza. Dicha conclusión en nada contradice, sino todo lo contrario, a la Ley 38/1992.

No obstante, el artículo 90.1.a) del Reglamento no exige un rendimiento mínimo de alcohol a obtener a partir de las melazas, sino que se limita a establecer, por remisión expresa de la Ley, un porcentaje de pérdidas en el proceso de fermentación alcohólica de las melazas y otras sustancias azucaradas, asignándose por la norma el estatuto de pérdidas no sujetas cuando se hallen dentro de dicho porcentaje.

No duda esta Jefatura que se puedan obtener rendimientos reales que supongan porcentajes de pérdidas en la fermentación de las melazas superiores a las establecidas por el Reglamento, cuando, además, es la propia Ley, como señala el Tribunal Supremo, quien admite en el artículo 15.6º que las pérdidas que excedan a las fijadas en dichos porcentajes no estarán sujetas al impuesto si su realidad se acredita debidamente por los interesados.

Es aquí donde surgen directamente las circunstancias que revisten a estas actuaciones como de especial complejidad, puesto que la cuestión de fondo debatida tiene tal matiz técnico, desde el punto de

vista químico- tecnológico, que los elementos de prueba aportados por el interesado hasta esta fase del procedimiento han de completarse para verificar la realidad de los rendimientos declarados.

En particular, y entre otros elementos de prueba a obtener, esta Jefatura, de acuerdo con la solicitud del interesado, incorporará al expediente los resultados de los análisis efectuados sobre las melazas a que el mismo se refiere, en los que se detalle y cuantifique el porcentaje de azúcares fermentescibles, expresados en sacarosa, de las melazas (boletines de análisis del Laboratorio Central 2002/ 009719-008712-006322-004476-

003634-001681-000636)."

5.- En fecha 28 de noviembre de 2005, tuvo entrada en la Dependencia el Informe del Laboratorio Central de Aduanas requerido, cuyo contenido se transcribe a continuación, del cual se remite copia a la interesada mediante acuerdo poniendo nuevamente de manifiesto el expediente por un plazo de 15 días, acuerdo que se notificó el día 29 de diciembre siguiente:

"En relación con su petición se informa lo siguiente:

1.- No existe disposición alguna que haya desarrollado lo previsto en el apartado 6 del artículo 84 del RD 1165/95, de 7 de julio de 1995 , por el que se aprueba el Reglamento de los Impuestos Especiales, en particular, lo referente al establecimiento de los métodos para determinar la riqueza en azúcares fermentescibles, expresados en sacarosa, de las melazas y sustancias azucaradas empleadas como materia prima para la obtención de alcohol.

2.- La metodología analítica para llevar a cabo la determinación del contenido de azúcares en las muestras de melazas que ha llevado a cabo el Laboratorio Central de Aduanas e IIEE aparece recogida en el repertorio ICUMSA (International Commission for Uniform Methods of Sugar Analysis) con la clave "087/4/8-23, The determination of Sucrose, Glucose and Fructose by HPLC in Cañe Molasses and Sucrose in beet Molasses", que estando aprobado en grado de tentativa en la fecha en la que fueron realizados los análisis objeto de este expediente, fue elevado a la categoría de método oficial tras la vigésimo tercera reunión de dicho organismo celebrada en el año 2002 y publicado con fecha 10 de junio de 2003.

3.- Como quiera que, en ausencia de metodología oficial, y con objeto de evitar la continua petición de segundos análisis por parte de las empresas importadoras en todos los casos en los que los resultados analíticos no fuesen exactamente coincidentes con los que aparecen en la documentación adjunta a cada boletín de análisis, se decidió modificar el tenor de los dictámenes analíticos teniendo en cuenta la variabilidad propia del método de cuantificación de los azúcares individuales, sacarosa, glucosa y fructosa, estimando la incertidumbre de la determinación y aplicándola a dichos resultados en los términos más favorables para la firmas importadoras.

En consecuencia con lo expuesto anteriormente, los dictámenes del Laboratorio Central de Aduanas e IIEE reflejaban la no existencia de diferencias significativas entre el contenido de azúcares declarado por la firma importadora y el obtenido por el Laboratorio, entendidas éstas como las superiores a la incertidumbre adoptada como criterio en términos de porcentajes de azúcar expresados en sacarosa.

Dicho de otro modo, cuando un valor experimental junto con la incertidumbre de la medida, es igual o incluye al valor teórico declarado, ambos valores deben considerarse iguales, (no hay diferencias significativas), de acuerdo a los criterios estadísticos que se utilizan en estas medidas.

Esto significa también que cuando el valor obtenido por la determinación analítica junto con la incertidumbre de dicha determinación no incluye el valor declarado por el interesado se considera que las diferencias son significativas.

Por último, esta incertidumbre ha sido mejorada con el tiempo la mejor instrumentación analítica y el tiempo, esto es, actualmente la incertidumbre en la medida de los azúcares fermentescibles es inferior a la que se utilizó en los análisis objeto de este expediente."

6.- A la vista del anterior informe la interesada presentó, en fecha 18 de enero de 2006, nuevo escrito de alegaciones, tras lo cual el Inspector-Jefe dictó el acto administrativo de liquidación tributaria modificando la propuesta contenida en el acta, considerando unas pérdidas sujetas de 1.405.936 litros absolutos de alcohol y practicando una liquidación, en concepto del Impuesto Especial sobre el Alcohol y Bebidas Derivadas, por importe de 11.636.820,45 €, donde 10.403.503,37€ corresponden a la cuota y 1.233.317,08 € a los intereses de demora.

7.- Contra el acuerdo anterior, notificado el 20 de junio de 2006, se interpuso reclamación económico- administrativa ante el Tribunal Económico Administrativo Regional de Andalucía mediante escrito presentado el día 18 de julio siguiente. Puesto de manifiesto el expediente y en el trámite procesal concedido al efecto, en fecha 11 de octubre de 2006 el interesado formuló las alegaciones y proposición de pruebas que estimó convenientes en defensa de su derecho, solicitando la anulación del acto impugnado. El Tribunal Económico Administrativo Regional de Andalucía, después de un pormenorizado análisis de expediente, dictó resolución en primera instancia, en 29 de marzo de 2010, por la que se estimaba parcialmente la reclamación interpuesta, con anulación de la liquidación impugnada que debe ser sustituida por la que proceda conforme al fundamento de derecho tercero y último de la resolución, en el sentido de que considera improcedente la ampliación del plazo de actuaciones de la Inspección y en consecuencia resultan prescritas las cuotas correspondientes al primer trimestre de 2002, y por otro lado, que, al objeto de no vaciar de contenido el precitado artículo 90.1.a) del Reglamento de los Impuestos Especiales, como consecuencia de la falta de aprobación del método oficialmente aplicable para la determinación de la riqueza en azúcares fermentescibles expresados en sacarosa de las melaza y sustancias azucaradas (artículo 84.6º del Reglamento), procedería determinar las pérdidas reglamentarias y, por ende, el volumen de pérdidas sujetas, partiendo de un rendimiento químico teórico cuantificado en base al contenido en azúcares fermentescibles declarado por la reclamante minorado en el precitado margen de tolerancia de 2,5 puntos porcentuales, quedando, con ello, corregido el excesivo margen de diferencias no significativas entre los resultados analíticos y los valores declarados por el interesado con la aplicación del que le resulta más favorable y, además, evitándose que la falta de desarrollo del mandato contenido en el artículo 84.6º del Reglamento de Impuestos Especiales, que es responsabilidad exclusiva de la Administración, pueda perjudicar al obligado. Dicho acuerdo fue notificado a la empresa interesada en 5 de mayo de 2010.

8.- Disconforme con el acuerdo anterior, la entidad AZUCARERA DE GUADALFEO, S.A., promueve en fecha 14 de mayo de 2010 recurso de alzada ante el TEAC insistiendo en sus alegaciones anteriores, y solicitando que se anule la resolución impugnada y se declare la improcedencia de liquidación. Siendo desestimado el recurso en virtud de Resolución de fecha 25 de octubre de 2.011, en cuyo Fundamento de Derecho Séptimo se manifiesta que:

"En síntesis, se trata de una empresa fabricante de alcohol que declara unas mermas en el proceso de fabricación superiores a las reglamentariamente establecidas para dicho proceso, sin que haya sido probada su existencia ni autoliquidadas por el sujeto pasivo en sus declaraciones-liquidaciones periódicas, por lo que resulta procedente la liquidación del impuesto correspondiente y ante la falta de

aprobación por parte del Ministro de Economía y Hacienda del método para determinar la base sobre la cual ha de aplicarse el porcentaje de mermas, el Tribunal Regional establece en su resolución ahora recurrida, que entre los valores obtenidos con los posibles métodos de determinación, el utilizado por el interesado y el utilizado por el Laboratorio Central de Aduanas, se tomen los más favorables al interesado mediante la aplicación del margen de tolerancia admisible, indicado por el Laboratorio Central de Aduanas, sobre los valores declarados por el interesado, por lo que este Tribunal considera ajustado a Derecho dicha resolución".

Dicha Resolución da lugar, en definitiva, al presente recurso contencioso administrativo.

SEGUNDO

: En la demanda de este recurso invoca la parte actora, en apoyo de su pretensión anulatoria, en síntesis y reproduciendo sustancialmente las alegaciones ya efectuadas en la vía administrativa previa, las siguientes:

-Dado que el TEAR consideró "no suficientemente justificados los cálculos practicados por la Inspección", debió limitarse a anular la liquidación, sin prejuzgar el contenido de una eventual liquidación a dictar en sustitución de la anulada, y por tanto el TEAC debió estimar la alzada y anular la resolución del TEAR en cuanto ordena una retroacción de actuaciones.

-El margen de tolerancia de 2,5 puntos porcentuales que ordena aplicar el TEAR, y confirma el TEAC, resulta totalmente gratuito, pues hay discrepancias superiores a los 4 puntos porcentuales; además dicho margen debería aplicarse sobre el resultado de los análisis realizados por el Laboratorio Central de Aduanas.

-La parte actora ha probado, al menos por indicios, que las pérdidas son reales, pues la propia liquidación reconoció que el resultado declarado es el "más probable".

-Análisis de las consecuencias de la existencia de un régimen de intervención permanente según la STS de 13 de julio de 2.001.

-Ilegalidad del art. 90.1, a), del Reglamento de 1.995.

-Inexistencia de un método oficialmente aprobado para medir los azúcares fermentescibles expresados en sacarosa, que son la base de la presunción reglamentaria.

TERCERO

: Así pues, respecto de dichas cuestiones planteadas, afirma la parte actora en primer lugar que el TEAR ha anulado la liquidación por razones de fondo, por considerar "no suficientemente justificados los cálculos practicados por la Inspección", y por tanto debió limitarse a anular la liquidación; sin embargo, no se limitó a eso, sino que dice en el fallo que la liquidación "deberá ser sustituida por otra"; y en el fundamento cuarto prejuzga el sentido que ha de tener esa nueva liquidación, en cuanto afirma que el rendimiento químico teórico debe calcularse partiendo del contenido en azúcares fermentescibles declarado por el interesado, aplicando un margen de tolerancia de 2,5 puntos porcentuales, lo que confirma el TEAC; vulnerándose con ello el criterio jurisprudencial según el cual cuando la liquidación se anula por razones de fondo, no puede ordenarse la retroacción de actuaciones ni prejuzgar el sentido de la nueva liquidación.

Sin embargo, en el caso que nos ocupa se estima parcialmente la reclamación, anulando la liquidación y fijando las medidas a adoptar con el fin de que la nueva liquidación se ajuste a lo interesado, estableciendo como antes se expuso que procedería determinar las pérdidas reglamentarias y el volumen de pérdidas sujetas, partiendo de un rendimiento químico teórico cuantificado en base al contenido en azúcares fermentescibles declarado por la empresa, minorado en el precitado margen de tolerancia de 2,5 puntos porcentuales, quedando con ello corregido el excesivo margen de diferencias no significativas entre los resultados analíticos y los valores declarados por el interesado con la aplicación del que le resulta más favorable, posibilidad que reconocen las sentencias que se citan de 25 de septiembre de 2.008, dictada en el recurso 237/2005 por la Sección Segunda de esta Audiencia Nacional , y la del Tribunal Supremo de fecha 7 de abril de 2.008, recurso 872/2006 . Debiendo tenerse presente que en este caso no existen defectos materiales en los hechos que recoge la Inspección, sino que únicamente se discrepa sobre el porcentaje a aplicar, cuya determinación es precisamente lo que conduce a la estimación de la reclamación en el sentido de que deba efectuarse una nueva liquidación, al objeto de no vaciar de contenido el art. 90.1.a) del Reglamento de los Impuestos Especiales , como consecuencia de la falta de aprobación del método oficialmente aplicable para la determinación de la riqueza en azúcares fermentescibles expresados en sacarosa de las melazas y sustancias azucaradas (artículo 84.6º del Reglamento).

En base a lo anterior, y como señala el TEAR, ante la falta de método oficial para la determinación de las pérdidas se utilizan los datos más beneficiosos para la empresa de los existentes, tanto resultantes del método utilizado por ésta como por el Laboratorio Central de Aduanas, siendo claro que el resultado obtenido es el más beneficioso para aquélla al determinar las mayores pérdidas posibles no sujetas a tributación, que en todo caso se tienen por reales, sin perjuicio de que la propia liquidación señalase que el resultado declarado es "el más probable", ya que ello no supone que se hayan declarado probadas las pérdidas por la empresa actora.

CUARTO

: En cuanto a la existencia de un régimen de intervención permanente, que implica que la Administración conoce las operaciones de fabricación y el rendimiento obtenido en las mismas, ello no implica incompatibilidad alguna con las actividades de intervención por parte de la Administración, caso de estimarse necesarias, conforme a lo dispuesto por el art. 48 y siguientes del Reglamento de los IIEE, según los cuales:

"Artículo 48. Régimen de intervención no permanente.

Los titulares de las actividades y de los locales sometidos a este régimen de control estarán sujetos, además de a las obligaciones derivadas de lo dispuesto en el artículo anterior, a:

1. Permitir, en todo momento, la entrada al establecimiento de los servicios de intervención. En caso de ausencia deberán designar una persona que facilite el acceso a las instalaciones, así como quien les represente, con poder bastante, ante los servicios de intervención en cuanto sea requerido por los mismos.
2. Poner a disposición de los servicios de intervención los aparatos del laboratorio de la fábrica y demás elementos de comprobación y medida, así como el personal idóneo para su utilización.
3. Proporcionar a los servicios de intervención el local, personal auxiliar y material necesarios para el ejercicio de sus funciones.

4. Llevar un sistema contable que permita a los servicios de intervención efectuar los controles que estimen necesarios en orden a comprobar la efectiva aplicación de los productos en el destino o proceso declarado.

5. Adoptar las medidas de control que los servicios de intervención juzguen oportunas a los fines del apartado anterior y suministrar todos los elementos de información necesarios a dicho efecto.

Artículo 49. Régimen de intervención permanente.

Además de las obligaciones derivadas de lo dispuesto en el artículo anterior, los titulares de las actividades y de los locales sometidos a este régimen de control estarán obligados a:

1. Permitir, de acuerdo con las modalidades que establezca el centro gestor, el control ininterrumpido, material y documental, de todas las entradas, autoconsumos y salidas de primeras materias y demás productos y, en general, de toda la actividad desarrollada en el establecimiento relacionada con la normativa sobre impuestos especiales de fabricación. Esta obligación se extiende a las actividades que puedan realizarse, en el mismo, por personas distintas de su titular.

2. Proporcionar a los servicios de intervención, con carácter permanente, los locales, instalaciones y material necesarios para llevar a cabo la intervención y sufragar los gastos que ello ocasione."

La Sentencia del Tribunal Supremo de 13 de julio de 2.001 que invoca la parte actora, se refiere a un supuesto distinto al presente, en el que después de tres años de funcionamiento su cuestiona la existencia de una autorización previa, manifestando el TS en cualquier caso que la estimación del motivo en ese caso no significa determinar la incompatibilidad del régimen de intervención permanente con la existencia de un procedimiento inspector posterior.

QUINTO

: Sobre la cuestión de fondo planteada, esto es, la ilegalidad del art. 90.1, a) del Real Decreto 1162/1995 (RCL 1995, 2019) , ha de puntualizarse que la Ley 38/1992, de 28 de diciembre (RCL 1992, 2787 y RCL 1993, 150) , de IIEE, tras establecer en su art. 5 que "1. Están sujetas a los impuestos especiales de fabricación, la fabricación e importación de los productos objeto de dichos impuestos dentro del territorio de la Comunidad", determina en su art. 6, sobre Supuestos de no sujeción:

"No están sujetas en concepto de fabricación o importación:

1. Las pérdidas inherentes a la naturaleza de los productos objeto de los impuestos especiales de fabricación, acaecidas en régimen suspensivo durante los procesos de fabricación, transformación, almacenamiento y transporte, siempre que, de acuerdo con las normas que reglamentariamente se establezcan, no excedan de los porcentajes fijados y se cumplan las condiciones establecidas al efecto.

2. Las pérdidas de productos objeto de los impuestos especiales de fabricación, acaecidas en régimen suspensivo, por caso fortuito o de fuerza mayor, cuando no excedan de los porcentajes que se fijen reglamentariamente o, cuando excediendo de los mismos, se haya probado su existencia ante la Administración tributaria, por cualquiera de los medios de prueba admisibles en derecho.

(...)"

Y el art. 90 del Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio (RCL 1995, 2212 y 2594), por el que se aprueba el Reglamento de los IIEE, establece en cuanto ahora interesa lo siguiente:

"Artículo 90. Porcentajes de pérdidas.

1. A los efectos de lo dispuesto en el artículo 6 de la Ley, los porcentajes reglamentarios de pérdidas admisibles en los procesos de fabricación, elaboración, envasado, almacenamiento y transporte son los siguientes:

a) En el proceso de fermentación alcohólica de las melazas y demás sustancias azucaradas: el 10 por 100 de la cantidad de alcohol absoluto que constituiría el rendimiento químico teórico del 100 por 100 de los azúcares fermentescibles expresados en sacarosa contenidos en aquellas que hayan sido puestas en trabajo.

(...)"

La parte actora admite que ha incurrido en pérdidas que exceden del porcentaje del 10% fijado por este último precepto, con ocasión de los procesos de fermentación alcohólica de melaza llevados a cabo durante 2.002, y que restando ese 10% del rendimiento químico teórico es necesario llegar a 61,2 litros de alcohol puro por cada

100 kilos de sacarosa, habiendo estado en torno a los 55 litros, por lo que se han perdido unos 11 litros más por cada 100 litros de este producto. Y manifiesta que a través de los informes periciales practicados, los peritos actuantes afirman de forma clara que es totalmente imposible alcanzar el 90% del rendimiento químico teórico (61,2 litros de alcohol puro por cada 100 kilos de sacarosa puestos en trabajo), y que lo normal era que las fermentaciones llegaran a entre 50 y 55 litros, por las razones que indican. Sin embargo, tanto el TEAR de Andalucía como el TEAC coinciden en afirmar que el art. 90.1, a) del Reglamento de los IIEE "nos viene a fijar que el concepto de "rendimiento químico teórico" al que se está refiriendo es el máximo, es decir, el resultante de la transformación en alcohol de la totalidad de los azúcares fermentescibles expresados en sacarosa contenidos en las melazas y demás sustancias azucaradas puestas en fermentación, puesto que no cabe hacer otra lectura de la expresa referencia al 100% de los azúcares fermentescibles, cierto que no es normal que la totalidad de dichos azúcares se transformen en alcohol, pero ello no es óbice para que la referencia contenida en dicho precepto sea clara en cuanto a que se refiere al rendimiento químico que en teoría debería obtenerse de la transformación en alcohol de la totalidad de los azúcares fermentescibles contenidos en las sustancias azucaradas puestas en fermentación, precisión reglamentaria que, además, debemos considerar plenamente lógica, puesto que el porcentaje de pérdidas admisibles sólo puede hacerse con relación a una magnitud precisa, en este caso, el rendimiento teórico máximo, no respecto a magnitudes variables en función de circunstancias igualmente variables (composición de las melazas, cepa de levadura empleada, tipo de fermentación, etc.), como resultaría de tomarse en consideración un rendimiento teórico posible".

En cualquier caso, no cabe sino resaltar respecto del repetido art. 90.1, a) del Reglamento, que el mismo fue declarado conforme a la Ley en Sentencia de 1 de febrero de 2005 (RJ 2005, 1378) (recurso contencioso- Administrativo nº 695/1995), concluyendo dicha Sentencia que el engarce jurídico del artículo 90.1.a) del Reglamento de IIEE en la Ley 38/1992 es impecable, no pudiendo acogerse las alegaciones en las que se pone de manifiesto que el rendimiento químico teórico que se deriva de la nueva regulación es un 33,93% superior al establecido en el artículo 39. B. 2º párrafo último del R.D. 2554/1980 (RCL 1980, 2629 y RCL 1981, 553) , el cual fue declarado nulo de pleno derecho en la Sentencia de 9 de mayo de 2001 dictada por el Tribunal Supremo en resolución de recurso de casación nº 1.252/1996, puesto que el fundamento para dicha declaración de nulidad no lo constituía el hecho de que se considerara inadecuado un rendimiento mínimo de 60 litros de alcohol por cada 100 kg de azúcar

contenido en las melazas puestas en fermentación determinado por el método de polarización Clerget, sino en los motivos casacionales planteados por la recurrente, entre otros, infracción del principio de reserva de Ley, del principio de jerarquía normativa y de las normas del Ordenamiento Jurídico aplicables al caso.

Debiendo señalarse por lo que se refiere a la necesidad de interpretar dicho artículo como referido a productos sometidos a impuestos especiales, que como expresamente se señala en la citada Sentencia del Tribunal Supremo de 1 de febrero de 2005, nada hay en la normativa aplicable que permita sostener que los porcentajes de pérdidas reglamentarias sólo puedan estar referidos a los productos que son objeto de los impuestos especiales pero no a las materias primas que no sean objeto de impuestos especiales de fabricación.

Por lo que el presente motivo debe desestimarse forzosamente, sin que puedan acogerse de forma favorable alguna las alegaciones de carácter evidentemente subjetivo que realiza la parte recurrente, en torno a una interpretación errónea por parte del Tribunal Supremo que le condujo a declarar la conformidad a la Ley de dicha norma, que obviamente hemos de acatar.

SEXTO

: Por último, se alega la inexistencia de un método oficialmente aprobado para medir los azúcares fermentescibles expresados en sacarosa, que son la base de la presunción reglamentaria, por lo que no es posible aplicar los porcentajes de mermas fijados en el artículo 90.1.a) del Reglamento de los Impuestos Especiales hasta que se determine por el órgano competente el modo de calcular la base sobre la cual ha de aplicarse dicho porcentaje (art. 84.6 del Reglamento).

A tal respecto debe señalarse que el citado art. 84.6 del Reglamento, en efecto, establece:

"Tendrán la consideración de primeras materias, tanto las melazas de remolacha o caña y demás sustancias azucaradas, como los cereales y sus maltas y demás sustancias amiláceas. En la declaración de trabajo correspondiente a las fábricas de alcohol a partir de estas sustancias se consignará, en cuanto a las mismas y en sustitución de su contenido en alcohol absoluto, su riqueza en almidón cuando se trate de sustancias amiláceas, o su riqueza en azúcares fermentescibles expresados en sacarosa en el caso de sustancias azucaradas. Por el Ministro de Economía y Hacienda se establecerán los métodos para determinar la riqueza en almidón de las sustancias amiláceas y la riqueza en azúcares fermentescibles, expresados en sacarosa, de las melazas y sustancias azucaradas."

Pero, no obstante ello ha de manifestarse que, como también indica el TEAC en el Fundamento Cuarto de su resolución, la falta de aprobación por el órgano competente del método oficialmente aplicable no puede vaciar de contenido el citado artículo y habida cuenta de que el interesado utiliza el método Lane- Eynon que según el interesado es el método resultado de los acuerdos y las prácticas actualmente vigentes en el sector, pues el precio de la melaza está en función de su porcentaje de azúcar, y existe el acuerdo de determinar dicho porcentaje según el expresado método y por otro lado el Laboratorio Central de Aduanas ha aplicado la metodología que aparece recogida en el repertorio ICUMSA (International Commission for Uniform Methods of Sugar Analysis) con la clave "087/4/8-23, The determination of Sucrose, Glucose and Fructose by HPLC in Cañe Molasses and Sucrose in beet Molasses", que estando aprobado en grado de tentativa en la fecha en la que fueron realizados los análisis objeto de este expediente, fue elevado a la categoría de método oficial tras la vigésimo tercera reunión de dicho organismo celebrada en el año 2002 y publicado con fecha 10 de junio

de 2003 y resultando que el informe del Laboratorio Central, señala que las diferencias entre las mediciones realizadas por el interesado y las realizadas por el Laboratorio se encuentran dentro de un margen de tolerancia admisible que cifra en 2.5 puntos porcentuales, y habida cuenta de que no existe método oficial y el efecto económico que dicho margen tiene, resulta razonable tener en cuenta dicho margen a favor del interesado como indica también el TEAR.

Las anteriores consideraciones del TEAC, que la Sala comparte en su integridad, ponen de manifiesto que la Administración ha utilizado un método de determinación declarado oficial posteriormente por la International Commission for Uniform Methods of Sugar Analysis (ICUMSA), teniendo en cuenta los datos más beneficiosos para el contribuyente, en relación con el método utilizado por éste, como antes se dijo, por lo que la cantidad obtenida de pérdidas es la máxima posible que consta, sin que tal conclusión llegue a ser desvirtuada, en base a las razones expuestas, por el exhaustivo informe pericial realizado en las presentes actuaciones por los Catedráticos Ingenieros Químicos de la Universidad de Córdoba, Sres. Lázaro y Nicanor, de fecha 18 de noviembre de 2.013, en el que se recogen y analizan los resultados obtenidos en la Planta de alcohol etílico que posee la empresa actora en Salobreña (Granada), tras la realización de los experimentos que se indican en el mismo, y que arrojan un valor medio de rendimiento del 56,5 (L etanol / 100 kg sacarosa), así como en el informe de los mismos peritos de fecha 5 de julio de 2.006, en el que se llega a muy similares resultados, - ambos también obrantes en el recurso nº 623/2011 seguido ante esta misma Sala sobre el mismo asunto-. Ha de confirmarse, pues, la resolución del TEAC combatida, al considerarse ajustada a derecho.

SÉPTIMO

: En virtud de lo expuesto, procede la desestimación ineludible del presente recurso, sin imposición de las costas a la parte recurrente, no obstante ser rechazadas sus pretensiones, según el artículo 139.1 de la LJCA (RCL 1998, 1741) , en la nueva redacción dada por la Ley 37/2011, de 10 de octubre (RCL 2011, 1846) , de medidas de agilización procesal (BOE 11 de octubre) y que entró en vigor el 31 de octubre, dadas las circunstancias de hecho concurrentes.

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

FALLAMOS

Que DESESTIMAMOS el recurso contencioso administrativo interpuesto por la representación procesal de AZUCARERA DEL GUADAFEO, S.A., contra la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central, de fecha 25 de octubre de 2.011, a que la demanda se contrae, la cual confirmamos como ajustada a Derecho, sin imposición de costas.

Notifíquese esta Sentencia a las partes personadas, haciéndoles la indicación que contra la misma puede prepararse recurso de casación ante esta Sección, en el plazo de 10 días a contar desde el siguiente al de su notificación y para ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo. Previamente deberá constituir un depósito por importe de 50 euros que ingresará en la cuenta de esta Sección 7ª de la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional, abierta en BANESTO número 2856 0000 24, e indicando en los siguientes dígitos el número y año del presente procedimiento. Se aportará el correspondiente resguardo en el momento de su preparación de conformidad con lo establecido en la Disposición Adicional Decimoquinta de la vigente (RCL 1985, 1578 y 2635) Ley Orgánica del Poder Judicial. Una vez firme devuélvase el expediente al órgano de procedencia con testimonio de la misma. Así lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

PUBLICACIÓN

: Leída y publicada ha sido la anterior Sentencia por el Ilmo. Sr. Magistrado Ponente de la misma, estando celebrando audiencia pública en el mismo día de la fecha la Sala de lo Contencioso - Administrativo de la Audiencia Nacional. Certifico.

FIDE Asesores Legales y Tributarios

FIDE