

Tribunal Superior de Justicia**TSJ de Islas Baleares, (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 1ª)
Sentencia núm. 69/2015 de 10 febrero****JUR\2015\64142**

IMPUESTOS ESPECIALES: Impuesto sobre el Alcohol y Bebidas Derivadas: exenciones: fabricación e importación de alcohol destinado a la fabricación de medicamentos: requisitos: elaboración de productos que tengan la condición o se destinen a la elaboración de un producto de especialidad farmacéutica: acreditación insuficiente: exención improcedente: liquidación procedente.

Jurisdicción: Contencioso-Administrativa

Recurso contencioso-administrativo 322/2013

Ponente: Ilmo. Sr. D. Mª Carmen Frigola Castillon

T.S.J.ILLES BALEARS SALA CON/AD

PALMA DE MALLORCA

SENTENCIA: 00069/2015

SENTENCIA N° 69

En Palma de Mallorca a 10 de febrero de 2.015

ILMOS. SRES.

PRESIDENTE

D. Gabriel Fiol Gomila

MAGISTRADOS

D. Pablo Delfont Maza

Dª: Carmen Frigola Castillón

VISTOS por la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de les Illes Balears el presente procedimiento nº 322/2013 seguido a instancia de la entidad BIONORICA EXTRACTS, S.L., representada por la Procuradora Sra. Dª. Ruth María Jiménez Varela y defendida por el Letrado Sr. D. Santiago Janer Busquets contra el TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO REGIONAL EN ILLES BALEARS representado y defendido por el Abogado del Estado Letrado Sr. D. Luis Miguel Castán Martínez.

El acto administrativo es la Resolución dictada por el Tribunal Económico Administrativo en Illes Balears de 31 de julio de 2013, que desestima las reclamaciones económico-administrativas acumuladas de los expedientes NUM000 y NUM001 respectivamente y confirma las liquidaciones y correspondientes sanciones impuestas por el concepto de Impuesto Especial sobre el Alcohol y Bebidas Alcohólicas de los trimestres 2º a 4º de 2005 y los trimestres 1º a 4º inclusive del año 2006.

La cuantía del procedimiento se fijó en 286.339,83 euros.

Ha sido Magistrada Ponente la Ilma. Sra. Carmen Frigola Castellón, quien expresa el parecer de la Sala.

ANTECEDENTES DE HECHO:

PRIMERO: El recurrente interpuso recurso contencioso el 20 de septiembre de 2013 que se registró al nº 322/2013 que se admitió a trámite el 30 de septiembre de 2013 ordenando la reclamación del expediente administrativo.

SEGUNDO: Recibido el expediente la Procuradora Sra. Jiménez Varela formalizó la demanda en fecha 27 de noviembre de 2013 solicitando en el suplico que en su día se dicte sentencia por la que se acuerde:

(i) Anular y dejar sin efecto la resolución del TEAR de Baleares de fecha 31 de julio de 2013 ahora impugnada, y en consecuencia;

(ii) Anular y dejar sin efecto la liquidación de 18 de junio de 2010 relativa al Impuesto Especial sobre el Alcohol resultante del Acta de Disconformidad NUM002, comprensiva de la deuda a ingresar total de 286.339,83 euros, de las que trae causa el presente recurso;

(iii) Reconocer a esta parte el derecho a obtener la devolución del aval aportado;

(iv) Así como, imponer el pago de las costas del presente procedimiento a la Administración demandada.

No solicitó práctica de prueba.

TERCERO: El Sr. Abogado del Estado presentó su escrito de contestación y oposición a la demanda el 25 de febrero de 2014 y solicitó se dictara sentencia desestimando la demanda, con imposición de costas al recurrente. No solicitó práctica de prueba.

CUARTO: En fecha 31 de marzo de 2014 se dictó auto fijando la cuantía en 286.339,83 €. Abierto el trámite de conclusiones la parte actora presentó su escrito el 16 de abril de 2014 y lo mismo hizo el Abogado del Estado el 13 de junio de 2014.

Declarada concluida la discusión escrita, se ordenó traer los autos a la vista con citación de las partes para sentencia, y se señaló para la votación y fallo el día 10 de febrero de 2015.

FUNDAMENTOS DE DERECHO:

PRIMERO

Se ha dicho ya el acto administrativo impugnado.

La recurrente empresa, que se dedica al cultivo y posterior extracción de principios activos de plantas medicinales para venderlas como materia prima o producto base, utiliza para sus destilados alcohol no

desnaturalizado, como es exigible en la ciencia de la Farmacopea Europea.

Al estar inscrita en el Registro de Empresas dedicadas a la Industria Farmacéutica y disponer de un Código de Actividad y Establecimiento autorizado en junio de 2003 por la Oficina Gestora de Impuestos Especiales de Baleares recibe alcohol no desnaturalizando en régimen fiscal exento para la elaboración de esas especialidades farmacéuticas acorde a lo establecido en el artículo 42.4 de la Ley 38/1992 (RCL 1992, 2787 y RCL 1993, 150) de Impuestos Especiales .

La empresa tenía autorización para elaborar jugos y extractos echinacea, extractos de tomillo, de hiedra y de valeriana. Y disponía de inscripción como especialidad farmacéutica de los productos elaborados a partir de raíz de Cimicifuga y de Crateagus (Espino) pero su fabricación no había sido comunicada a la Oficina Gestora. No disponía de inscripción como especialidad farmacéutica de productos elaborados a partir de Rhodiola, UVA y Meliloti, que además, no había comunicado a la Oficina Gestora que los elaboraba.

La Administración realizó una inspección respecto a los litros de alcohol no desnaturalizado empleado en su actividad empresarial en régimen de exención fiscal durante los ejercicios 2005 y 2006 y concluye que esa empresa durante esos ejercicios obtuvo como productos finales los siguientes:

- 1º.- jugo etanólico de echinacea purpúrea sin filtrar
- 2º.- jugo etanólico de echinacea purpúrea filtrado
- 3º.- jugo etanólico de echinacea purpúrea concentrado
- 4º.- extracto fluido de tomillo DAB sin filtrar
- 5º.- extracto fluido de tomillo DAB filtrado
- 6º.- extracto fluido de hiedra
- 7º.- extracto valerianae offic. Spir. Spiss
- 8º.- Jugo seco de Echinacea purpúrea
- 9º.- extracto hederae folia spiss. Sicc TEST
- 10º.- Extracto fluido Valerianae radic 1:1 TEST
- 11º.- Extracto Cimicifugae rhiz spir. Sicc BA 30% TEST
- 12º.- Extracto Crataegi e folia cum flos spir Sicc 5% flavonoide
- 13º.- Extracto Rhodolia radix spir sicc.
- 14º.- Pomace liquid extract (Extr. Weintrester spir)
- 15º.- Extracto Melitoli herba spir.spiss
- 16º.- Echinacea Pur.Press Juice-Cold TEST

La Administración detecta que la empresa recurrente: a) no tenía autorización de la Oficina gestora para todos los productos fabricados del listado anterior y b) no todos los productos fabricados del listado anterior se utilizaron para elaborar productos que fueran medicamentos inscritos como especialidad farmacéutica. En concreto dos partidas vendidas a Safigan no se destinaron a la fabricación de medicamentos.

En consecuencia el alcohol exento empleado para la elaboración de extractos de echinacea, tomillo hiedra y valeriana era correcto. Sin embargo, los remanentes de destilado y solvente derivados de dichas producciones, a su vez, fueron empleadas y reutilizadas posteriormente, resultando en ese caso que la

empresa no puede justificar ante la Administración en el tercer trimestre de 2005 la utilización de 1.461 litros de alcohol no desnaturalizado exento reutilizado o en segunda fase, para la fabricación de extracto de salvia, al no acreditar que se destine a fabricar medicamentos inscritos como especialidad farmacéutica. Y en el cuarto trimestre de 2006 la reutilización de 6.965 litros de alcohol no desnaturalizado para fabricar Pomace y de los litros utilizados para esa producción un total de 2.432'8 litros de alcohol absoluto no se recuperaron, pero al haberse dado un destino correcto en la primera utilización la Administración sólo proceder a liquidar el impuesto por esos litros sin considerar infracción la conducta seguida.

La Administración procede a liquidar los litros de alcohol exento destinados a elaborar extractos de Cimifuga y Crataegi productos de los que carecía de previa autorización de la Oficina para su elaboración, pero al haberse destinado a fabricación de medicamentos inscritos considera que no es esa conducta constitutiva de infracción

Y lo mismo ocurre con los extractos de Rhodiola. Pomace y Meliloti de los que carecía de autorización para su fabricación con alcohol exento y tampoco se ha podido acreditar que su destino final fueran productos farmacéuticos inscritos como especialidades farmacéuticas.

Por último la recurrente utilizó también alcohol exento para usos diferentes a la fabricación, en concreto para rellenar los pulverizadores con los que limpiaban los aparatos y se utilizó también otra cantidad de alcohol exento para efectuar una limpieza del circuito de osmosis, aunque parte de ese alcohol después fue reutilizado e incorporado a un proceso productivo.

En la demanda la parte actora argumenta los siguientes puntos:

a) la liquidación de los litros de alcohol recuperados después de haber sido utilizados para la elaboración de productos de echinacea, tomillo, hiedra y valeriana, parte de ellos fue destinada a la elaboración de extracto de fluido de salvia, producto, cuya fabricación había sido debidamente informada ante la Oficina gestora. Y por eso los 1.416 litros de alcohol absoluto liquidados por ese concepto y destinados a ese producto de extracto fluido de salvia, considera son improcedentes ya que ese alcohol sería exento.

b) la Administración liquida por el total de litros de alcohol absoluto "utilizados" en el primer proceso productivo, sin comprobar si en verdad lo fueron todos en su totalidad, o sólo una parte, habiendo recuperado la empresa parte de esos litros inicialmente utilizados. Al fin la parte explica que se ha liquidado por un total de litros de alcohol absoluto, de los cuales, 12.981'80 litros permanecen en stock en la empresa y nunca fueron incorporados a un subsiguiente proceso de producción. Y es por ello que pretende la anulación del Acta de disconformidad NUM002 .

SEGUNDO

En cuanto al primero de los argumentos aducidos en la demanda.

Dispone el artículo 42 de la Ley 38/1992 (RCL 1992, 2787 y RCL 1993, 150) de Impuestos Especiales :

"Estarán exentas, en las condiciones que reglamentariamente se establezcan, además de las operaciones a que se refieren los artículos 9 y 21, las siguientes:

(1 ...)

4. La fabricación e importación de alcohol que se destine a la fabricación de medicamentos. A estos

efectos se entiende por medicamento toda sustancia o combinación de sustancias que se presente como poseedora de propiedades curativas o preventivas con respecto a las enfermedades humanas o animales. Se considerarán también medicamentos todas las sustancias o composiciones que puedan administrarse al hombre o al animal con el fin de establecer un diagnóstico médico o de restablecer, corregir o modificar las funciones orgánicas del hombre o del animal. La exención queda condicionada a la distribución del medicamento como especialidad farmacéutica, previa inscripción en el registro correspondiente."

Y el artículo 76 del Reglamento de IIEE de 1995 señala:

Artículo 76. Fabricación de medicamentos:

La aplicación de la exención a que se refiere el apartado 4 del artículo 42 de la Ley se llevará a cabo conforme a las normas siguientes:

1. Los titulares de laboratorios farmacéuticos deberán solicitar la autorización de exención a la oficina gestora correspondiente a su lugar de ubicación. Al escrito de solicitud deberán adjuntar una memoria técnica con el contenido previsto en el artículo 57 bis e indicar el número de registro que les corresponde a los medicamentos obtenidos como especialidades farmacéuticas.

2. La oficina gestora tramitará el expediente. La aplicación de la exención se considerará limitada a los procesos de fabricación de aquellos medicamentos que se describan en la memoria presentada y a los que la oficina gestora hubiese dado su conformidad. Una vez autorizada la exención, se procederá a la inscripción del laboratorio en que se va a utilizar el alcohol, en el registro territorial de la oficina gestora correspondiente a dicho laboratorio. Para la expedición de la tarjeta será necesaria, además, la prestación de una garantía por un importe del 1,5 por 100 de las cuotas que corresponderían al alcohol recibido en el año anterior o, en su defecto, de las que corresponderían al que se puede recibir durante un año.

3. En el laboratorio farmacéutico se llevará un sistema contable, autorizado por la oficina gestora, que registre el alcohol recibido, el incorporado y el consumido en los procesos de obtención de los medicamentos. La aplicación de la exención queda condicionada, a que se acredite el consumo del alcohol y a que el medicamento distribuido como especialidad farmacéutica incorpore otros componentes distintos del alcohol indicados en la memoria explicativa a que se refiere el apartado 1.

4. A efectos de lo establecido en el apartado 3 del artículo 44 de la Ley, los componentes distintos del alcohol que forman parte de una especialidad farmacéutica, a los que se refiere el apartado anterior, conferirán al alcohol contenido en dicha especialidad la condición de alcohol parcialmente desnaturalizado. La circulación de especialidades farmacéuticas que contengan alcohol, con cumplimiento de lo dispuesto en este apartado, no estará sujeta a requisito formal alguno

Por lo tanto para que el alcohol sea un producto que goce la exención prevista en el artículo 42-4 de la Ley 38/1992 es necesario que se cumplan dos requisitos ineludibles, a saber, que el productor ostente la correspondiente autorización previa por parte de la Oficina gestora concediéndole la oportuna tarjeta de suministro, y en segundo lugar, que el producto elaborado tenga la condición o se destine a la elaboración de un producto de especialidad farmacéutica. Faltando uno de esos requisitos, ya no estaremos ante una situación de exención fiscal del alcohol utilizado. Y ambos requisitos son de cuenta y cargo de la parte recurrente.

Nos dice la parte que disponía de autorización previa de la Administración para la elaboración del extracto de fluido de salvia. Pero la causa de la liquidación practicada es que dicho producto no se ha demostrado que fuera destinado a fabricar medicamentos inscritos y esa carga probatoria sigue faltando

en este debate en tanto que no se ha practicado prueba alguna a lo largo del proceso, motivo por el cual ha de concordarse el argumento de la Administración al no haberse acreditado el cumplimiento del segundo de los requisitos exigibles para la improcedencia de la liquidación practicada en relación a los 1.461 litros de alcohol no desnaturalizado utilizado para ese extracto de fluido de salvia.

TERCERO

El segundo argumento aducido en la demanda nos dice que la Administración no ha tenido en cuenta en la liquidación practicada para el total de litros de alcohol recuperado de un primer proceso productivo en el que el producto obtenido no cumplía con los requisitos previstos, su uso o destino en el segundo ciclo a los efectos de obtener la exención. Esto es, en la producción del segundo ciclo pudo utilizarse parte de ese alcohol para algún producto autorizado por la Administración que gozara de esa exención, de forma que, según la recurrente no es acorde a derecho considerar que todos los litros "utilizados" en el primer proceso productivo carecían de exención, y habría que valorar el uso dado durante el segundo ciclo productivo a dicho alcohol. Porque bien pudo ser que algunos litros de alcohol del segundo ciclo fueran destinados a la elaboración de algún producto autorizado y para el cual el alcohol utilizado tuviera el beneficio fiscal. Así nos dice la parte que *" No tiene sentido por tanto, que si por ejemplo para la fabricación de un producto no amparado por la exención prevista en el artículo 42-4 de la Ley se utilizaron 1.000 litros de alcohol, de los cuales en el proceso se consumen 200 litros, y se recuperan 800 litros de alcohol destilado, la inspección ha liquidado el impuesto sobre la totalidad de litros utilizados en la fabricación de dicho producto (1.000 litros) sin siquiera comprobar el destino de los 800 litros de alcohol destilado que se han recuperado y que por tanto no han sido consumidos en el referido proceso de fabricación "* Por lo tanto la parte considera que es transcendental determinar el destino y en qué se ha gastado ese alcohol exento

El argumento no ha de prosperar. Todo destinatario registrado debidamente autorizado para la producción de alcohol destinado a la producción de medicamentos podrá beneficiarse de la exención del impuesto recogida en el apartado 4º del artículo 42 de la Ley 38/1992 (RCL 1992, 2787 y RCL 1993, 150) de IIEE en los términos y con las condiciones establecidas en ese apartado y reglamentariamente que se describen ad supra y que aquí damos por reproducidas a efectos de la brevedad. Por lo tanto, cuando una partida de alcohol absoluto no es utilizada a esos fines, entra en juego la presunción establecida en el artículo 15 apartado 11 a cuyo tenor:

11. Cuando no se justifique el uso o destino dado a los productos objeto de los impuestos especiales de fabricación por los que se ha aplicado una exención o un tipo impositivo reducido en razón de su destino, se considerará que tales productos se han utilizado o destinado en fines para los que no se establece en esta Ley beneficio fiscal alguno.

A la parte actora le corresponde acreditar el destino utilizado en el primer ciclo productivo del alcohol exento. Y si no lo consigue, es claro que ha perdido el beneficio fiscal, conforme a lo establecido en el apartado 11 del artículo 15 de la ley 38/1992. En consecuencia perdido el beneficio fiscal de aquel alcohol, el remanente de ese alcohol no exento, no puede generar en ciclos posteriores un alcohol exento fiscalmente, porque el primero del cual deriva, que es el que pudo tener dicho beneficio fiscal, jamás lo obtuvo, de forma que todo el alcohol derivado del que fue utilizado como exento indebidamente, al fin es un producto sujeto a no exención. Es por ello que está demás que la Administración tenga que justificar destinos que, en segundo y sucesivos ciclos productivos tuviere ese alcohol si, como ocurre en autos, constata que durante el primer ciclo productivo no se cumplió con los requisitos para que aquel alcohol

tuviera la condición de exento.

En cuanto a la consulta vinculante citada por la parte y aportada con su demanda decir que no alude a esa cuestión, y aborda la temática de la justificación de las pérdidas que excedan de los porcentajes reglamentarios establecidos en el art. 90 del Reglamento, que es cuestión distinta a lo que ahora analizamos.

Llegados a este punto cumple desestimar el recurso y confirmar la legalidad del acto impugnado.

CUARTO

En materia de costas la desestimación del recurso comporta la imposición de costas a la parte vencida en juicio de conformidad con el artículo 139 de la Ley Jurisdiccional.

VISTOS los preceptos legales citados y demás de general aplicación

FALLAMOS:

PRIMERO

DESESTIMAMOS EL RECURSO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO seguido a instancias de BIO NO RICA EXTRACTS S.L. contra la Resolución dictada por el Tribunal Económico Administrativo en Illes Balears de 31 de julio de 2013.

SEGUNDO

DECLARAMOS el acto administrativo impugnado acorde a derecho.

TERCERO

Todo ello con imposición de las costas causadas en esta única instancia a la parte recurrente en atención al principio de vencimiento objetivo.

Notifíquese esta Resolución y adviértase que contra la misma conforme previene el artículo 248 de la Ley Orgánica del Poder Judicial (RCL 1985, 1578 y 2635) no cabe recurso ordinario.

Así por esta nuestra sentencia, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

PUBLICACION.- Leída y publicada que ha sido la anterior sentencia por la Magistrada de esta Sala Ilma. Sra. Dña. Carmen Frigola Castellón que ha sido ponente en este trámite de Audiencia Pública, doy fe. El Secretario, rubricado.