

Roj: **STS 1955/2016** - ECLI: **ES:TS:2016:1955**Id Cendoj: **28079130022016100167**Órgano: **Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso**Sede: **Madrid**Sección: **2**Fecha: **03/05/2016**Nº de Recurso: **2238/2014**Nº de Resolución: **974/2016**Procedimiento: **RECURSO CASACIÓN**Ponente: **EMILIO FRIAS PONCE**Tipo de Resolución: **Sentencia**Resoluciones del caso: **SAN 2225/2014,**
STS 1955/2016

SENTENCIA

En la Villa de Madrid, a tres de Mayo de dos mil dieciséis.

La Sala ha visto el presente recurso de casación núm. 2238/2014, interpuesto por Alcoholes Montplet, S.A, representada por el Procurador Don Noel de Dorremochea Guiot, bajo la dirección Letrada de Don Jaime Camps i Rovira, contra la sentencia de 14 de mayo de 2014, dictada por la Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Séptima, de la Audiencia Nacional, en el recurso núm. 450/2007, relativo al **Impuesto** sobre el Alcohol y Bebidas Derivadas e IVA asimilado a la importación.

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

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- La sentencia impugnada desestima el recurso contencioso administrativo interpuesto por Alcoholes Montplet, S.A, contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 16 de mayo de 2007, que, a su vez, desestimó el recurso de alzada deducido frente al acuerdo del Tribunal Económico Administrativo Regional de Cataluña de 25 de mayo de 2006, que confirmó los acuerdos de liquidación dictados por el Jefe de la Dependencia Regional de Aduanas e **Impuestos** Especiales de la Delegación Especial en Cataluña de la AEAT, relativos al **Impuesto** Especial sobre el Alcohol y Bebidas Derivadas, ejercicio 2000, e IVA del referido ejercicio derivada de la cuota liquidada por el **Impuesto** Especial, por importes respectivos de 2.019.396,40 euros y de 322.057,66 euros.

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

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

Las instalaciones de Sant Just Care habían sido ocupadas anteriormente por la empresa Sara Lee/D.E España de quien las adquirió para producir productos de perfumería e higiene cuando ésta abandonó la producción. Sant



*Just Care, S.L. inició su producción en dichas instalaciones el día 8 de febrero de 2000 sin disponer aún de la preceptiva autorización para recibir alcohol con exención del **impuesto** especial, que no obtuvo hasta el día 1 de septiembre de 2000.*

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

*En un **segundo periodo** que va del 1 de julio al 31 de agosto de 2000, esta apariencia de entregas a un receptor no autorizado ya no se daba, puesto que Alcoholes Montplet había recibido ya notificación del cambio de circunstancias mediante sendas comunicaciones de Sara Lee y de Sant Just Care. La primera mediante una circular de 8 de mayo de 2000 en la que informaba a sus proveedores de la transferencia a Sant Just Care de sus instalaciones de producción con efectos a partir de 30 de junio de 2000, precisándose en el mismo que a partir del 1 de julio debía realizarse la facturación a nombre de la misma. Sant Just Care por su parte, comunicó también mediante fax de fecha 4 de julio de 2000, la asunción, a partir de 1 de julio de 2000 de los pedidos pendientes de Cruz Verde (razón social anterior de Sara Lee). En este segundo periodo los pedidos son formulados directamente por Sant Just Care, con indicación clara de esta empresa y su dirección como lugar de entrega y formalizando con su propio nombre los certificados de recepción contenidos en los documentos de acompañamiento que amparaban la circulación del alcohol. No existía, por tanto, justificación alguna para que Alcoholes Montplet ignorase esta información y continuase emitiendo sus documentos de circulación del producto indicando a Sara Lee como destinatario aunque realizaba el cambio de cliente en su facturación y recibos de cobro.*

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

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

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

*Como consecuencia de la liquidación del **Impuesto** Especial sobre el Alcohol, la Inspección practicó también acta de disconformidad, por el concepto de IVA, por importe de 322.057,66 euros.*

La sentencia traía causa de la sentencia estimatoria de esta Sala en el recurso de casación 4366/2010, que anuló la inicialmente dictada en 19 de abril de 2010 por no haber practicado pruebas admitidas y haber denegado otras que resultaban relevantes.

Ahora la nueva sentencia vuelve a confirmar el criterio de la Inspección, remitiéndose en cuanto las pruebas que la parte hizo valer en defensa de los motivos de la demanda, al pronunciamiento de la Sala en sentencia de 17 de marzo de 2014, desestimatoria del recurso contencioso administrativo 669/2007 interpuesto por otro de los proveedores de alcohol a Sant Just Care en el periodo de Julio/agosto de 2000, tras valorar las pruebas allí practicadas, algunas de las cuales fueron incorporadas al proceso por ser comunes a uno y otro, para concluir de la siguiente forma:

<<8.2. La aplicación de las consideraciones expuestas al caso controvertido conduce a la misma solución. Pues la parte actora hace valer la existencia de una apariencia de que la destinataria del producto era Sara Lee, como entidad que con anterioridad había sido receptora del mismo, en las mismas instalaciones y con los mismos empleados. Destaca las declaraciones del jefe de envasado y del apoderado de Sara Lee, así como del transportista del producto. Da relevancia al hecho de que Sara Lee mantuviera el CAE de que disponía,



y que procediera a su renovación, como también a las anotaciones practicadas en su libro registro, y a la circunstancia de que Sara Lee no abandonara nunca sus instalaciones. Se detiene también en el expediente de inspección incoado a Sant Just Care, particularmente en las alegaciones hechas en el mismo por su representante. Y subraya la certificación emitida por Sara Lee el 05 de marzo de 2002, en la que afirma que había realizado paulatinamente un cambio de propiedad, sin interrupción de la actividad productiva.

Sin embargo, los medios de prueba reseñados no desvirtúan el hecho constatado por la Inspección y acreditado por otros medios de prueba, de que la destinataria final del producto era Sant Just Care, como entidad desprovista de autorización para recibir alcohol con exención, que es lo que *de lege data* determina la responsabilidad tributaria contraída por la expedidora, tal y como ya se ha expuesto.

9. Destaca la demandante la diferencia entre el caso ahora enjuiciado y el resuelto en la **sentencia de esta Sala y Sección de 16 de mayo de 2006** ; la **incorrecta aplicación de la normativa sobre alcoholes por la Administración tributaria** , al introducir elementos subjetivos valorables por aquella en base a las circunstancias de cada caso, determinando la indefensión del expedidor, "por cuanto, realmente, nunca puede estar seguro de estar suministrando el alcohol a quien realmente le haya exhibido una tarjeta CAE vigente"; y las **apreciaciones erróneas de la Inspección** en torno a la aplicación del art. 15.11 de la Ley de **Impuestos** Especiales y 13.15 de su Reglamento, por parte de la Inspección, a la que asimismo achaca la errónea afirmación de que Sant Just Care recibiera expediciones de alcohol de la ahora demandante.

Se trata de alegaciones que no permiten tampoco modificar la valoración de la actuación administrativa impugnada.

9.1. Así, la sentencia reseñada vino a desestimar el recurso jurisdiccional núm. 395/04, interpuesto por Sara Lee frente a la liquidación tributaria girada a su cargo por la transmisión de una partida de alcohol a Sant Just Care, con ocasión de la venta de activos realizada por parte de aquella a ésta el 01 de febrero de 2000. De la referida sentencia destaca la actora en sus conclusiones finales determinadas circunstancias reseñadas en el fundamento jurídico primero y extraídas del acta de inspección, sobre la solicitud de renovación del CAE por parte de Sara Lee en julio de 2000, y sobre la recepción, por parte de esta entidad, de alcohol parcialmente desnaturalizado como titular del CAE, pese a no realizar actividad de fabricación. Sin embargo, tales circunstancias no resultan valoradas, posteriormente, para la resolución del proceso. Pues como sucedió en el caso ahora enjuiciado, aquella sentencia vino a destacar, como circunstancia determinante de la tributación a cargo de la allí demandante, la transmisión de alcohol "a la hoy denominada Budelpack Sant Just, S.L., la cual no disponía del preceptivo CAE, no hallándose en consecuencia autorizada por la Oficina Gestora para recibir el producto, lo que implica el incumplimiento incuestionable de la normativa establecida para la aplicación de la exención, ya que no se destinó la citada cantidad de alcohol al proceso industrial para la que se hallaba autorizada, incurriendo de lleno en el supuesto previsto en el **art. 15.11** de la Ley 38/92 , y determinando la exclusión de la exención por aplicación del **art. 8.6** de la Ley". Dicha sentencia vino a ser confirmada por la Sala Tercera del Tribunal Supremo en **sentenciade 24 de febrero de 2011** [recurso de casación núm. 3692/2006], poniendo de manifiesto que:

*«La propia complejidad estructural de los **Impuestos Especiales** y las especiales singularidades de los productos gravados objeto de un elevadísimo consumo y cuya comercialización suele deparar grandes beneficios, hacen que una de las características que adornan la regulación de la materia sea el exhaustivo e importante control administrativo de los productos que se someten a gravamen (...) Todo lo cual ha conllevado que las **exigencias formales** resulten un **requisito ineludible** , en cuanto cumplen la finalidad básica de hacer posible el gravamen (...) La no obtención del CAE significa por un lado la imposibilidad de iniciar la propia actividad y por otro el sometimiento a los sistemas de inspección y de intervención no permanente. **La interpretación de la normativa aplicable, por consiguiente ha de hacerse desde los anteriores postulados.** »*

9.2. Por otra parte, la aplicabilidad de los preceptos anteriormente indicados al caso controvertido se corresponde con los hechos acaecidos y con la estructura normativa del **impuesto** devengado. Y así lo ha puesto de manifiesto también, en su fundamento jurídico cuarto, la **sentencia del Tribunal Supremo** [Sala Tercera, Sección Segunda] **de 20 de junio de 2011** , dictada en el recurso de casación núm. 856/2007 , interpuesto por Sant Just Care frente a la sentencia de esta Sala y Sección de 21 de diciembre de 2006 , confirmada por dicha sentencia del Tribunal Supremo, y que desestimó el recurso jurisdiccional promovido por aquella entidad contra la regularización de su situación tributaria con respecto al alcohol suministrado a la misma hasta el 30 de junio de 2000. En la mencionada sentencia del Tribunal Supremo se expone precisamente que:

«En nuestro caso, existirían unos proveedores que suministran alcohol parcialmente desnaturalizado, exento, a un destinatario no facultado para recibirlo (SANT JUST CARE S.L.) al no estar dado de alta en el CAE correspondiente y que, en principio, estarían obligados al pago de la deuda tributaria correspondiente (artículo



8.6), esto es, la no aplicación de exención al suministro efectuado de alcohol y su liquidación al tipo correspondiente, sin beneficio fiscal alguno (artículo 15.11). No obstante, **durante el periodo que estamos considerando, se presenta una apariencia de continuidad, en la que parece que las entregas se realizan por parte de los proveedores a SARA LEE DE ESPAÑA S.A.** al tratarse del mismo establecimiento, ser dicha empresa la que efectuaba los pedidos y a la que le facturaban los proveedores (ella a su vez facturaba a la interesada), que disponía de CAE para recibir alcohol parcialmente desnaturalizado y era la destinataria de los documentos de acompañamiento que amparaban la circulación del producto y la que aparecía con el sello en el certificado de recepción correspondiente. Esta apariencia de entrega por parte de los proveedores a un destinatario facultado para recibir alcohol parcialmente desnaturalizado como era SARA LEE DE ESPAÑA S.A., exime del pago de los **impuestos** a los proveedores y exige su liquidación a la interesada, SANT JUST CARE S.L. ya que el artículo 75 del Reglamento de **Impuestos** Especiales señala que el industrial que desee utilizar alcohol parcialmente desnaturalizado, solicitará la inscripción en el registro (apartado 3) y que el alcohol parcialmente desnaturalizado únicamente podrá ser objeto de utilización en un proceso industrial determinado para la obtención de productos no destinados al consumo humano por ingestión (apartado 7) y, en este sentido, es de ver que SANT JUST CARE S.L. era quién realizaba dicho proceso industrial y no SARA LEE DE ESPAÑA S.A., siendo irrelevante a efectos del **impuesto** especial las relaciones entre ambas empresas, por lo que sólo la primera podía recibir alcohol parcialmente desnaturalizado para lo cual necesitaba, inexcusablemente, estar en posesión del correspondiente CAE. La obtención de dicho CAE, que faculta a recibir el citado alcohol exento, no es un mero requisito formal, sino una condición indispensable para la aplicación de la exención. Si no se posee la tarjeta del CAE, o se excede del límite máximo autorizado en la misma, el destinatario no está facultado para recibir los productos con exención fiscal, ni el expedidor podría efectuar la entrega de los mismos. Como se ve, la cuestión esencial en la presente litis es la relevancia del incumplimiento de las obligaciones formales, consistentes en que el suministro de alcoholes con exención del **impuesto** especial para importación de alcohol parcialmente desnaturalizado para utilización posterior en fin previamente autorizado distinto de consumo humano (artículo 42.2 Ley 38/92), requiere como condición inexcusable que los solicitantes tienen que cumplir determinadas obligaciones formales que aquí la recurrente (continuadora de SANT JUST CARE S.L que era la receptora real del alcohol) no ha cumplido. El problema radicó en que el alcohol bonificado era recibido y solicitado formalmente por otra empresa SARA LEE DE ESPAÑA, S.A. que sí reunía los requisitos formales para ser beneficiario, pero la empresa que utilizaba industrialmente el alcohol parcialmente desnaturalizado no era SARA LEE DE ESPAÑA S.A. sino SANT JUST CARE S.L. Como pone de relieve el Abogado del Estado, no hay regularización formal alguna para SANT JUST CARE, S.L., como receptora real del alcohol, autora del proceso industrial de uso de ese alcohol o titular subrogada supuesta del establecimiento industrial. Las causas de esta situación son la propia conducta de la hoy recurrente que recibió un alcohol fiscalmente libre de **impuestos** sin asegurarse o sin cumplimentar debidamente los necesarios requisitos formales, más exigibles todavía en beneficios fiscales que se separan de la regla general. El problema es que la empresa estaba actuando bajo unos presupuestos económicos y contables abiertamente inexactos: como fiscalmente exenta sin estarlo»

A diferencia del supuesto de regularización a que se refiere la sentencia anotada, en el período al que se contrae la regularización enjuiciada en este proceso, no es de apreciar la referida apariencia de continuidad, al no darse todas las circunstancias que en aquel otro período permitían inferir dicha apariencia, según aparecen descritas en la propia sentencia anotada.

9.3. Las consideraciones hechas en las sentencias del Tribunal Supremo a que acaba de hacerse referencia privan de fundamento también a las alegaciones que la parte actora realiza bajo el epígrafe dedicado a la "incorrecta aplicación de la normativa sobre alcoholes".>>

SEGUNDO.- Notificada la referida sentencia, la entidad Alcoholes Montplet, S.A, preparó recurso de casación y, una vez que se tuvo por preparado fue interpuesto con la súplica de que se dicte sentencia que estimando el recurso, case la recurrida, estimando totalmente el recurso interpuesto en los términos interesados en el escrito de demanda, por tanto, anulando en consecuencia las actas impugnadas que fueron las motivadoras de la regularización fiscal recurridas, de importes respectivamente, 2.019396,40 euros por el concepto del **Impuesto** Especial sobre el Alcohol (Acta A02 70557174) y de 322.057,66 euros correspondientes al del IVA aparejado (Acta A02 70565732).

TERCERO.- Por Auto de la Sección Primera de 4 de diciembre de 2014 se acordó admitir el recurso de casación interpuesto contra la sentencia, en lo que respecta al **Impuesto** Especial sobre el Alcohol, ejercicio 2000, y la inadmisión en lo que atañe a la liquidación del IVA, por no ser susceptible de casación, dado que su importe total, incluidos intereses de demora asciende a un total de 322.057,66 euros.

CUARTO.- Remitidas las actuaciones a esta Sección Segunda, se confirió traslado al Abogado del Estado, que se opuso al recurso, interesando sentencia que lo desestime, con confirmación de la sentencia recurrida.



QUINTO.- Para el acto de votación y fallo, se señaló la audiencia del día 12 de abril de 2016, fecha en la que tuvo lugar la referida actuación procesal.

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

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Frente a la sentencia impugnada la parte recurrente articula los siguientes motivos de casación:

1º.- Al amparo del artículo 88.1 c) de la LRJCA , por quebrantamiento de las formas esenciales del juicio por infracción de las normas reguladoras de la sentencia, como consecuencia de la infracción por parte de la sentencia impugnada de los artículos 24 y 120.3 de la Constitución Española , artículo 218 de la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil y 33.1 y 67.1 de la Ley Reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa , toda vez que la sentencia incurre en una evidente incongruencia omisiva. Ello es así porque la sentencia no se pronuncia sobre gran parte de las alegaciones formuladas por esta parte y omite la valoración de las pruebas practicadas.

2º.- Al amparo del artículo 88.1 c) de la LRJCA , por quebrantamiento de las formas esenciales del juicio por infracción de las normas reguladoras de la sentencia, como consecuencia de la infracción por parte de la sentencia impugnada del artículo 120.3 de la Constitución Española , artículo 218 de la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil , 248.3 de la Ley Orgánica 6/1985, de 1 de julio, del Poder Judicial y 33.1 y 67.1 de la Ley Reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa , toda vez que la sentencia adolece de falta de motivación, colocando a mi representada, por ende, en posición de indefensión. Todo ello conlleva, a su vez, la vulneración del artículo 24.1 y 24.2 CE . Ello es así porque la sentencia recurrida no ha tenido en cuenta, ni individualmente ni en su conjunto, diversos hechos y alegaciones acreditadas en las actuaciones y de evidente relevancia para la resolución del pleito.

3º.- Al amparo del artículo 88.1 d) de la LRJCA , por infracción legal de los artículos 9.3 , 24 y 120.3 de la Constitución Española , así como la jurisprudencia aplicable en esta materia, al apreciar la sentencia la prueba practicada de modo arbitrario o irrazonable y erróneo. Dichas infracciones legales en que incurre la sentencia impugnada se justifican en que la misma no ha tenido correctamente en cuenta la prueba practicada y no responde a la realidad de los hechos que se han planteado en autos, desdeñando y omitiendo el resultado de diversas pruebas de manera inmotivada.

4º.- Al amparo del artículo 88.1 d) de la LRJCA , por infracción legal del artículo 217 (apartados 1 , 2 , 3 , 6 y 7) de la Ley de Enjuiciamiento Civil (anterior artículo 1.214 del Código Civil), relativo a las reglas que rigen el reparto de la carga de la prueba. Infracción también del artículo 24.1 y 24.2 de la Constitución , así como la jurisprudencia aplicable en esta materia. Esta infracción legal se justifica en que la sentencia impugnada ha infringido las reglas que rigen el reparto de la carga de la prueba, obligando al recurrente a realizar una prueba "diabólica" o negativa.

5º.- Al amparo del artículo 88.1 d) de la LRJCA , por infracción legal del artículo 386, apartados 1 y 2, en relación con el artículo 385, de la Ley de Enjuiciamiento Civil relativo a la prueba de presunciones. Infracción también de los artículos 115 y 118.2 de la Ley 230/1963 , General Tributaria (actuales artículos 105.1 , 106.1 y 108.2 de la Ley 58/2003 , General Tributaria) y de los artículos 9.3 y 24 de la Constitución , así como de la jurisprudencia aplicable en esta materia. Estas infracciones se justifican en que el fallo desestimatorio se basa en una mera presunción de la Inspección que carece de soporte probatorio, sin que exista el enlace preciso y directo según las reglas del criterio humano entre los hechos acreditados en autos y las conclusiones que extrae la sentencia.

6º.- Al amparo del artículo 88.1 d) de la LRJCA , por infracción legal del artículo 24.1 y 24.2 de la Constitución . Infracción del derecho fundamental a utilizar la prueba necesaria para hacer valer el derechos que aducimos y esgrimimos en el pleito, infracción del derecho de defensa y de igualdad entre las partes, así como del derecho a no causar indefensión y del derecho a la tutela judicial efectiva en su vertiente del derecho a la práctica de la prueba pertinente. Infracción también de los artículos 60 LRJCA y 281.1 , 283 , 284 , 285 , 289 de la LEC , así como de la jurisprudencia del Tribunal Constitucional y del Tribunal Supremo aplicable a la materia. La infracción alegada se fundamenta en la imposibilidad de practicar una de las pruebas testificales propuestas por esta parte y cuya práctica fue ordenada por el Tribunal Supremo en su sentencia de 27 de marzo de 2013 (prueba testifical consistente en el testimonio del Sr. Argimiro).

7º.- Al amparo del artículo 88.1 d) de la LRJCA , por infracción legal del artículo 60 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, Reguladora de la Jurisdicción Contencioso- Administrativa , en relación con los artículos 218 , 317 , 318 , 319 y 320 , 326 , 327 , 332 , 348 , 360 , 376 de la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil , en cuanto que no se han cumplido las reglas para la valoración de la prueba en general y, en especial, de la documental establecidas en las mismas.



8º.- Al amparo del artículo 88.1 d) de la LRJCA , por infracción legal del artículo 8.6 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de **Impuestos** Especiales , y de la jurisprudencia aplicable en esta materia, toda vez que la sentencia basa en dicho precepto su fallo desestimatorio, cuando, por el contrario, la correcta aplicación de tal precepto debería de haber llevado a la Sala sentenciadora a anular la regularización tributaria impugnada.

9º.- Al amparo del artículo 88.1 d) de la LRJCA , por infracción legal del artículo 42.1 Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio , por el que se aprueba el Reglamento de los **Impuestos** Especiales. De conformidad con dicho precepto, los cambios en la titularidad de los establecimientos inscritos sólo surtirán efecto una vez que el nuevo titular se inscriba como tal en el registro territorial de la Oficina Gestora.

10º.- Al amparo del artículo 88.1 d) de la LRJCA , por infracción legal del artículo 42.1 Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio , por el que se aprueba el Reglamento de los **Impuestos** Especiales, en la redacción de dicho precepto que ha establecido el Real Decreto 191/2010, de 26 de febrero. La nueva redacción del precepto ha consistido, básicamente, en adicionar un inciso final al párrafo segundo, nuevo inciso que presenta un carácter evidentemente aclaratorio o interpretativo de la norma en cuestión.

11º.- Al amparo del artículo 88.1 d) de la LRJCA , por infracción legal, por indebida aplicación, del artículo 13.5 del Reglamento de los **Impuestos** Especiales (Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio). En efecto, la sentencia fundamenta su fallo desestimatorio, entre otros preceptos legales, en el mencionado artículo 13.5 del Reglamento de los **Impuestos** Especiales , el cual manifiestamente no resulta de aplicación en este supuesto.

12º.- Al amparo del artículo 88.1 d) de la LRJCA , por infracción legal, por inaplicación, del artículo 75.6 del Reglamento de los **Impuestos** Especiales (Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio), en relación con la infracción también de los artículos 40 , 41 , 42.2 y del mismo artículo 75 (en sus restantes apartados) del mismo Real Decreto 1165/1995 .

13º.- Al amparo del artículo 88.1 d) de la LRJCA , por infracción legal del artículo 42.2 y 42.3 de la Ley 38/1992 de **Impuestos** Especiales , en relación con el artículo 15.11 de la misma Ley y la finalidad del **impuesto** especial sobre el alcohol, reflejada en la Exposición de Motivos de dicha Ley y reconocida por constante doctrina jurisprudencia.

14º.- Al amparo del artículo 88.1 d) de la LRJCA , por infracción legal del artículo 27.1 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, así como de la doctrina jurisprudencial del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas dictada en relación a dicho precepto.

15º.- Al amparo del artículo 88.1 d) de la LRJCA , por infracción legal de los principios generadores de proporcionalidad y capacidad económica, así como de la doctrina constitucional y jurisprudencial que ha interpretado y desarrollado dichos principios generales.

SEGUNDO.- Esta Sala ha dictado sentencia de esta fecha estimando el recurso de casación 1385/2014 interpuesto por la entidad Alcoholes Oliva, S.A, contra la sentencia de 17 de marzo de 2014 dictada por la Sección Séptima de la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional , sentencia a la que se remite la ahora impugnada, y acordando, a su vez, estimar el recurso contencioso administrativo nº 669/2007, con anulación de los actos impugnados.

La decisión de la Sala se contiene en el Fundamento Cuarto, que señala:

Como punto de partida interesa poner de relieve que las cantidades de alcohol aquí cuestionadas, es reconocido por la Administración, no han sido destinadas al consumo humano, lo que significa que el problema que tenemos que decidir es exclusivamente de carácter formal, acreditar si las entregas han sido hechas a personas habilitadas para ello, pues en tal caso la previsión contenida en el artículo 6 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de **Impuestos** Especiales (BOE de 29 de diciembre) habría sido cumplida, resultando improcedente la regularización practicada.

Por lo pronto hay que partir de que en los periodos controvertidos Sara Lee tenía CAE otorgado legalmente por la Administración y que desde el 31 de julio de 2000 la Administración renovó ese CAE a Sara Lee, manteniendo mediante actos administrativos explícitos que Sara Lee era persona legitimada para recibir el alcohol causante de la regularización litigiosa.

Ni el 30 de julio de 2002, fecha en que se dictó el acuerdo por la Dependencia Regional de Aduanas e **Impuestos** Especiales finalmente impugnado, ni durante la tramitación administrativa y jurisdiccional de este recurso, la Administración ha adoptado medida alguna contra Sara Lee derivada de una obtención y prórroga del CAE por Sara Lee en condiciones ilícitas que hubieran provocado la obtención ilegítima del CAE. Ello comporta que esa apariencia de legitimación en la recepción por Sara Lee, no ha sido cuestionada por la Administración.



Por tanto, la Administración no ha tenido inconveniente en otorgar el CAE, primero, y prorrogarlo después, aceptando la situación creada. No se ve razón para que esa misma situación y con igual valoración sea aplicada por los proveedores. Hacer las cosas de otra manera, sin ninguna justificación comporta un trato desigual no justificado, exigiendo a los proveedores una diligencia y control que corresponde esencialmente a la Administración.

Siendo esto así, como lo es, es evidente que la aplicación del artículo 42 del Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio, por el que se aprueba el Reglamento de los **Impuestos** Especiales (BOE de 28 de julio) justifica la conducta del suministrador, actor en este proceso, y, ahora, recurrente en casación.

Pero siendo a nuestro juicio determinante la circunstancia dicha, no es esta la única prueba favorable a la tesis de la recurrente. Ha de tenerse en cuenta que las relaciones entre los destinatarios son extrañas a los proveedores en tanto el CAE se mantenga en poder de quien lo obtuvo inicialmente. Por tanto, todas las vicisitudes en las relaciones entre los destinatarios son inicialmente ajenas a los proveedores si estos están protegidos por la apariencia legalmente establecida, en el artículo 42 del reglamento citado, como en este caso sucede.

Si a todo esto añadimos que en las instalaciones de Sara Lee se seguía recibiendo la mercancía, por quienes eran sus trabajadores, y se asentaba en los libros pertinentes, parece obligado concluir que al expedidor no se le puede exigir más diligencia que la de asegurarse que quien recibe la mercancía está formalmente habilitado para ello mediante el CAE correspondiente.

Parece evidente que no se le puede exigir al expedidor de la mercancía un control superior acerca de la identidad y aptitud receptora del destinatario al desplegado por la Administración, y ésta no lo hizo al mantener el CAE previamente otorgado, primero, y al prorrogarlo, después".

TERCERO.- La anterior fundamentación obliga a estimar también el presente recurso de casación, así como el recurso contencioso administrativo, en lo que afecta a la liquidación girada por el **Impuesto** Especial sobre el Alcohol, a que quedó limitada la admisión, sin que proceda hacer imposición de las costas causadas en ambas instancias, en virtud de lo dispuesto en el artículo 139 de la Ley Jurisdiccional.

FALLAMOS

- 1.- Estimar el recurso de casación interpuesto por Alcoholes Montplet, SA, contra la sentencia de 14 de mayo de 2014, dictada por la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional, que se anula en relación con la liquidación del **Impuesto** Especial sobre el Alcohol.
- 2.- Estimar el recurso contencioso administrativo interpuesto contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 16 de Mayo de 2007, en cuanto confirma la referida liquidación por el **Impuesto** Especial sobre el Alcohol, que debe asimismo anularse.
- 3.- No imponer las costas en ambas instancias.

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