

Tribunal Supremo**TS (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 1ª) Auto de 13
septiembre 2017**

JUR\2017\238371

Impuesto Especial sobre Labores de Tabaco. Formalidades previstas en el artículo 26 del Reglamento de Impuestos Especiales. Control sobre las precintas fiscales, de obligatorio uso tratándose de cigarrillos procedentes del ámbito territorial comunitario no interno, recibidos en territorio nacional en régimen suspensivo. Recurso de casación. Inadmisión por falta de interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia por la singularidad del caso enjuiciado.

ECLI: ECLI:ES:TS:2017:8065A**Jurisdicción:** Contencioso-Administrativa

Recurso de Casación 2508/2017

Ponente: Excmo Sr. Emilio Frías Ponce**AUTO**

En la Villa de Madrid, a 13 de septiembre de 2017

HECHOS**PRIMERO**

.- **1.** La procuradora doña María Teresa Goñi Toledo, en representación de Compañía de Distribución Integral Logista, S.A. (en lo sucesivo «Logista»), presentó el 4 de abril de 2017 escrito preparando recurso de casación contra la sentencia dictada el 14 de febrero anterior por la Sección Séptima de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional en el recurso 383/2015 , relativo a la liquidación del Impuesto Especial sobre Labores de Tabaco practicada por la Dependencia Regional de Aduanas e Impuestos Especiales de la Delegación de la AEAT de Madrid de 1 de marzo de 2012, por importe de 749.651,43 euros.

2. Tras justificar la concurrencia de los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la resolución impugnada, identifica como normas infringidas: **(i)** el artículo 26 del Reglamento de los Impuestos Especiales , aprobado por Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio (RCL 1995, 2212 y 2594)

(BOE de 28 de julio) [«RIE»], que regula la utilización de las precintas fiscales en relación con las bebidas derivadas y las labores de tabaco, en la redacción dada por el artículo único.22 del Real Decreto 191/2010, de 26 de febrero (RCL 2010, 514 y 773) (BOE de 2 de marzo). En especial se consideran infringidos sus apartados 10 y 12, puestos en relación con el artículo 39 de la Directiva 2008/118/CE (LCEur 2009, 27) , del Consejo , relativa al régimen general de los impuestos especiales (DOUE, serie L, nº 9, de 14 de enero de 2009, páginas 12 a 30), y con el artículo 18.7 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre (RCL 1992, 2787 y RCL 1993, 150) , de Impuestos Especiales (BOE de 29 de diciembre) [«LIE»]; (ii) los artículos 5 y 7 LIE, que regulan el hecho imponible y el devengo del Impuesto Especial sobre Labores de Tabaco; y (iii) el artículo 8 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre (RCL 2003, 2945) , General Tributaria (BOE de 18 de diciembre) [«LGT»], que regula el principio de reserva de ley tributaria.

3. Razona que las infracciones que imputa a la sentencia fueron expresamente invocadas ante la Sala de instancia, con excepción del artículo 39 de la Directiva 2008/118/CE que, aun no habiendo sido citado en el escrito de demanda, debió ser considerado por la Sala de instancia a la hora de interpretar el artículo 26 RIE, al tratarse de una materia regulada a nivel comunitario.

4. Considera que las infracciones han sido determinantes del fallo, tal y como se aprecia claramente leyendo sus fundamentos jurídicos tercero, quinto y sexto, en los que, con base a una interpretación errónea del artículo 26 RIE, se reprocha a la entidad recurrente el incumplimiento del deber establecido en dicho precepto de realizar una correcta utilización de las precintas fiscales de circulación, documento timbrado que, como cualquier otro documento de acompañamiento de los impuestos especiales, requiere de un control sin que se admita un destino alternativo del mismo. En relación con 357.070 precintas fiscales, al no haberse justificado ni la recepción de labores de tabaco ni su devolución dentro del plazo reglamentario de 6 meses establecido en el artículo 26.8 RIE, la Sala de instancia entendió procedente la ejecución de la garantía constituida respecto de dichas precintas fiscales.

5. Considera que concurre interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia por las siguientes razones:

5.1. En relación con la norma aplicada (artículo 26 RIE), sobre la que se asienta la razón de decidir, y para un supuesto de hecho como el contemplado en el caso debatido, no existe jurisprudencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo [artículo 88.3.a) LJCA (RCL 1998, 1741)].

5.2. La doctrina que sienta la sentencia de instancia afecta a un gran número de situaciones y trasciende al caso objeto del proceso [artículo 88.2.c) LJCA]. Advierte que esta sentencia, una vez firme, podría afectar a la tributación futura de la entidad recurrente en la totalidad de depósitos fiscales de los que es titular en territorio nacional, y que «una tesis como la patrocinada por la Sentencia de instancia supondría que cualquier error en la colocación de la precinta fiscal dará lugar a una duplicidad impositiva por aplicación del artículo 26.10 RIE» [página 13 del escrito de interposición del recurso]. Añade que esta

situación afectará igualmente a otros operadores que comercialicen labores de tabaco o bebidas alcohólicas derivadas, a las que resulta de aplicación el artículo 26 RIE.

6. Concluye que resulta conveniente un pronunciamiento del Tribunal Supremo que fije jurisprudencia sobre la cuestión y que se pronuncie sobre: (i) el sentido y significado de la utilización de precintas fiscales; (ii) la aplicación de las medidas de control contenidas en el artículo 26.10 RIE; y (iii) la forma en la que han de calcularse las pérdidas admisibles de precintas cuando resulte de aplicación dicho precepto.

SEGUNDO

.- La Sección Séptima de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional tuvo por preparado el recurso de casación en auto de 20 de abril de 2017 , emplazando el siguiente día 22 a la compañía recurrente, que ha comparecido ante esta Sala Tercera del Tribunal Supremo dentro del plazo de 30 días señalado en el artículo 89.5 LJCA (RCL 1998, 1741) . También se ha personado en plazo el Abogado del Estado, que se ha opuesto a la admisión del recurso arguyendo en síntesis:

1º) Que el recurrente plantea con el recurso de casación una revisión de los hechos tal y como han sido admitidos por la sentencia, lo que está vedado al recurso de casación, en virtud del artículo 87 bis LJCA , salvo las excepciones previstas en la jurisprudencia, ninguna de las cuales han sido invocadas en la preparación.

2º) Que, aunque se admita que no exista jurisprudencia sobre el artículo 26 RIE (RCL 1995, 2212 y 2594) , esa circunstancia no es suficiente, por sí misma, para apreciar la concurrencia de interés casacional objetivo cuando lo que se pretende por el recurrente es consagrar un relato de hechos alternativo y obtener un pronunciamiento que resuelva un caso singular. Este mismo razonamiento sirve, en su opinión, para descartar que las infracciones alegadas en el escrito de preparación hayan sido relevantes y determinantes del fallo pues responden a una realidad fáctica que la Sala *a quo* ha declarado probada.

Es Magistrado Ponente el Excmo. Sr. D. Emilio Frias Ponce,

RAZONAMIENTOS JURIDICOS

PRIMERO

.- 1. El escrito de preparación fue presentado en plazo (artículo 89.1 LJCA (RCL 1998, 1741)), la sentencia contra la que se dirige el recurso es susceptible de casación (artículo 86 LJCA , apartados 1 y 2) y «Logista» se encuentra legitimada para interponerlo, por haber sido parte en el proceso de instancia (artículo 89.1 LJCA).

2. En el escrito de preparación se acredita el cumplimiento de tales requisitos reglados, se identifican con precisión las normas del ordenamiento jurídico estatal que se consideran infringidas, oportunamente

alegadas en la demanda y tomadas en consideración en la sentencia, y se justifica que las infracciones que se le imputan han sido relevantes para adoptar el fallo impugnado [artículo 89.2 LJCA , letras a), b), d) y e)].

3. El repetido escrito fundamenta especialmente que concurre interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia porque no existe jurisprudencia sobre el artículo 26 RIE (RCL 1995, 2212 y 2594) para un supuesto de hecho como el contemplado en el caso debatido [artículo 88.3.a) LJCA] y porque la doctrina que contiene la sentencia de instancia afecta a un gran número de situaciones, por trascender del caso objeto del proceso [artículo 88.2.c) LJCA].

SEGUNDO

.- Del expediente administrativo y de la sentencia impugnada (F.J.1º) se obtienen los siguientes hechos relevantes para decidir sobre la admisión a trámite del presente recurso de casación:

1º) En el año 2010 Philip Morris, S.L., decidió poner a la venta una edición especial de cigarrillos marca Chesterfield («Chesterfield Red Tin Heritage Universidades»). El formato consistía en una caja metálica que contenía un paquete de cigarrillos de la citada marca. Comunicado dicho extremo al Comisionado para el Mercado de Tabacos y transcurrido el plazo establecido por la legislación del mercado de tabacos sin haber obtenido respuesta, Philip Morris entendió que la venta de los cigarrillos en dicho formato podía llevarse a cabo, acordando su comercialización con la entidad reclamante.

2º) Los paquetes de cigarrillos fueron remitidos en régimen suspensivo desde la fábrica de Philip Morris situada en Portugal al depósito fiscal de «Logista» sito en Leganés (Madrid), optándose por la colocación de las precintas en origen. De las precintas remitidas, 889.500 fueron adheridas a la edición limitada. Para la comercialización de la mercancía y teniendo en cuenta el formato propuesto, se optó por un sistema de doble precinta fiscal: una en la caja metálica y otra en el paquete de cigarrillos situado en su interior. Una vez colocada la doble precinta en la fábrica de Portugal, se procedió al envío de la mercancía al depósito fiscal de Leganés, donde se recibieron 449.750 cajetillas. Tanto la salida de la fábrica como la entrada en el depósito fiscal y la opción por el sistema de precinta fiscal doble se hicieron constar en los libros reglamentarios.

3º) En fecha 21 de julio de 2011 y con la finalidad de comprobar el cumplimiento de las formalidades previstas en el artículo 26 RIE (RCL 1995, 2212 y 2594) , la Intervención de Impuestos Especiales se personó en el depósito fiscal de «Logista» sito en Leganés. Del examen realizado por la Intervención en el curso de las actuaciones de comprobación resultó que, de la cantidad contabilizada como ajuste en el libro de marcas fiscales (449.750 precintas), se justificó por el interesado que:

a) En las tiendas de consumo de «Logista», a fecha 24 de marzo de 2010, había unas existencias de marcas fiscales correspondientes a este producto de 8.520 unidades.

b) 84.160 marcas fiscales más se encontraban en el depósito fiscal de Leganés. Dichas precintas fueron objeto de destrucción bajo el control de la Intervención.

4º) De lo anterior resultó que, a juicio de la Inspección, el interesado no justificó, en relación con 357.070 marcas fiscales (la diferencia entre el ajuste realizado en los libros reglamentarios y las precintas destruidas), ni la recepción de labores del tabaco ni la devolución de las precintas en el plazo reglamentario de 6 meses establecido en el artículo 26.8 RIE, entendiéndose la Inspección que se había producido un incumplimiento de lo dispuesto en el artículo 26.10 RIE, por lo que, de acuerdo con el mismo, procedía la ejecución de las garantías prestadas por el interesado a efectos de la concesión de las correspondientes precintas fiscales.

TERCERO

.- 1. El artículo 26.1 RIE (RCL 1995, 2212 y 2594) (en la redacción vigente en el momento de los hechos, dada por el artículo único 22 del Real Decreto 191/2010, de 26 de febrero (RCL 2010, 514 y 773)), en desarrollo de lo dispuesto en el artículo 18.7 LIE (RCL 1992, 2787 y RCL 1993, 150) , preceptuaba lo siguiente: «con independencia de los requisitos que hayan de cumplirse en materia técnico-sanitaria y de etiquetado y envasado, las bebidas derivadas y los cigarrillos que circulen, fuera de régimen suspensivo, con un destino dentro del ámbito territorial interno que no sea una planta embotelladora o envasadora independiente deberán contenerse en recipientes o envases provistos de una precinta de circulación u otra marca fiscal en las condiciones previstas en este Reglamento».

2. En los supuestos de recepción de cigarrillos procedentes del ámbito territorial comunitario no interno, según establece el apartado 9 del citado precepto, con remisión al apartado 8.b) del mismo, la colocación de precintas podrá efectuarse, optativamente, en origen. En tal caso, las precintas se entregarán por la oficina gestora que corresponda a la fábrica, depósito fiscal, destinatario registrado o receptor autorizado que corresponda. Se añade, además, en el apartado 10 del artículo 26 RIE, lo que sigue: «Cuando, en los casos a que se refiere el apartado 9 anterior, no se produzca la recepción de las bebidas derivadas o cigarrillos con las precintas adheridas o bien la devolución de estas últimas con los plazos previstos en la letra b) del apartado 8 anterior, se procederá a la ejecución de las garantías prestadas salvo cuando la falta de recepción o devolución sea debida a la destrucción de las precintas por caso fortuito o fuerza mayor y siempre que ello conste de forma fehaciente, especialmente, mediante certificación al efecto expedida por la autoridad fiscal del Estado miembro donde haya ocurrido la destrucción. A estos efectos, se tendrá en cuenta la pérdida del 0,5 por 1.000 de las precintas utilizadas aunque no puedan presentarse para su destrucción.».

3. En el caso analizado la Sala de instancia entiende acreditados los presupuestos de ese artículo 26.10 RIE: las marcas o precintas no se han destinado conforme a lo prevenido en dicho precepto: la devolución en el plazo previsto o la recepción de los cigarrillos. De las 889.500 remitidas a Portugal,

449.750 fueron correctamente adheridas a las cajetillas de tabaco, 92.680 fueron objeto de destrucción y 357.070 se incorporaron a una caja metálica que fue objeto de venta. Valora que nos encontramos ante el incumplimiento del deber legal de realizar una correcta utilización de las precintas de circulación, documento timbrado que como cualquier otro documento de acompañamiento de los impuestos especiales requiere de un adecuado control sin que se admita un destino alternativo de las precintas. En consecuencia, estima procedente la ejecución de la garantía constituida (FJ. 3º y 4º).

4. La entidad recurrente considera que el pronunciamiento de la Sala de instancia infringe el artículo 26 RIE, porque realiza una errónea interpretación de ese precepto que desconoce la naturaleza y función de las precintas fiscales, así como como la finalidad y la razón de ser de dicho artículo 26. Alega que para la Sala de instancia la colocación de dos precintas fiscales en la forma de venta comercializada supone una «errónea colocación» que permite exigir al contribuyente el pago del Impuesto Especial respecto de la segunda precinta fiscal, aun cuando el impuesto haya sido ya previamente liquidado e ingresado por el contribuyente con ocasión de la puesta a consumo de las cajetillas de tabaco que llevaban adherida la doble precinta. En su opinión, sin embargo, la precinta debe ser entendida como un modo de acreditar el ingreso del impuesto correspondiente sin que su utilización incorrecta pueda dar lugar al pago de Impuestos Especiales, estando acreditados, como lo están: el destino del producto, el destino de la precinta y el pago del impuesto. Así resulta, añade, de la regulación de estas marcas fiscales en el artículo 39 de la Directiva 2008/118/CE (LCEur 2009, 27) , precepto que en ningún caso autoriza una sobreimposición cuando está perfectamente identificado tanto el uso de la precinta como el destino y tributación del producto identificado con aquella; en concreto, dispone:

«1. Sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 7, apartado 1, los Estados miembros podrán exigir que, en el momento de despacho a consumo en su territorio o, en los casos previstos en el artículo 33, apartado 1, párrafo primero, y en el artículo 36, apartado 1, en el momento de entrada en el mismo, los productos sujetos a impuestos especiales vayan provistos de marcas o marcas de reconocimiento nacionales utilizadas con fines fiscales.

2. Todo Estado miembro que establezca el uso de marcas fiscales o marcas de reconocimiento nacionales con arreglo al apartado 1, deberá ponerlas a disposición de los depositarios autorizados de los demás Estados miembros. No obstante, los Estados miembros podrán establecer que las marcas fiscales se pongan a disposición de un representante fiscal autorizado por sus respectivas autoridades fiscales.

3. Sin perjuicio de las disposiciones que fijen para asegurar la correcta aplicación del presente artículo, y para evitar cualquier fraude, evasión o abuso, los Estados miembros velarán por que las marcas o marcas de reconocimiento nacionales mencionadas en el apartado 1 no creen obstáculo alguno a la libre circulación de los productos sujetos a impuestos especiales.

Cuando se apliquen tales marcas a los productos sujetos a impuestos especiales, todo importe pagado o garantizado para la obtención de las mismas, excepto sus gastos de emisión, será devuelto, condonado o liberado por el Estado miembro que las haya emitido, si los impuestos especiales se han devengado y recaudado en otro Estado miembro.

El Estado miembro que haya expedido las marcas podrá, no obstante, exigir, para la devolución, condonación o liberación de la cantidad abonada o garantizada, la prueba, a satisfacción de las autoridades competentes, de que han sido retiradas o destruidas».

5. La entidad recurrente considera infringidos, asimismo, los artículos 5 y 7 LIE, que regulan el hecho imponible y el devengo del impuesto, porque la interpretación dada por la Sala de instancia al artículo 26.10 supone convertir a las precintas fiscales en bienes objeto de Impuestos Especiales, prescindiendo de la configuración legal del hecho imponible y validando su exigencia al margen de su realización, lo que vulnera el principio de reserva de ley consagrado en el artículo 8 LGT (RCL 2003, 2945). Valora que, a la vista de todas las dudas jurídicas que se plantean, la cuestión doctrinal debatida es si la utilización de una doble precinta en una misma cajetilla de tabaco puede dar lugar a la exigencia, dos veces, del Impuesto Especial asociado a la puesta a consumo de dicha cajetilla. Sobre dicha cuestión considera que existe interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia, dado que no ha sido resuelta por la Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Supremo [artículo 88.3.a) LJCA (RCL 1998, 1741)], y que afecta a un gran número de situaciones, al trascender del caso objeto del proceso [artículo 88.2.c) LJCA].

6. En efecto, la puntual y precisa cuestión que suscita este recurso de casación es novedosa, pero a juicio de esta Sala no presenta la nota de generalidad que haga conveniente y justifique una decisión del Tribunal Supremo [artículo 88.1, en relación con el artículo 89.2.f), ambos LJCA]. El relato fáctico resumido en el fundamento jurídico segundo de esta resolución, acreditado en el expediente administrativo y en la sentencia recurrida, permite afirmar que el asunto litigioso ha versado sobre un uso de las precintas fiscales no previsto por la ley (la doble precinta), por una entidad cuyo objeto social habitual es la comercialización de labores de tabaco, para una edición especial de una marca concreta con un específico envasado, por lo que será difícil que vuelvan a repetirse los hechos del presente asunto litigioso, y sobre hechos tan singulares no se justifica la conveniencia de un pronunciamiento de alcance general [*vid.* autos de 22 de marzo de 2017 (RCA 3/2017; ES:TS:2017:2190A, FJ Cuarto.5), 5 de abril de 2017 (RCA 99/2017 ; ES:TS:2017:2758A, FJ Cuarto.4), 14 de junio de 2017 (RCA 635/2017; ES:TS :2017:5774^a, FJ Tercero. 4 y 5), entre otros] sobre un precepto reglamentario, el artículo 26.10 RIE, en su redacción aplicable *ratione temporis* , que ni siquiera perdura en la actualidad.

El recurso de casación preparado carece manifiestamente del interés casacional objetivo que cabe legalmente presumirle con sustento en el artículo 88.3.a) LJCA y no se justifica cumplidamente ni se

aprecia notoriamente que reúna ese interés casacional objetivo por afectar a un gran número de situaciones, al trascender al caso objeto del proceso [artículo 88.2.c) LJCA].

7. Por todas las razones expuestas este recurso debe ser inadmitido.

CUARTO

.- Al ser inadmisibile el recurso de casación, las costas procesales causadas se imponen a la compañía recurrente, limitando a un máximo de 2.000 euros la cantidad que por todos los conceptos podrá reclamar la parte recurrida.

Por todo lo anterior,

La Sección de Admisión acuerda:

LA SECCIÓN DE ADMISIÓN ACUERDA:

La Sección de Admisión acuerda:1º) Inadmitir el recurso de casación RCA/2508/2017, preparado por la procuradora doña María Teresa Goñi Toledo, en representación de Compañía de Distribución Integral Logista, S.A., contra la sentencia dictada el 14 de febrero anterior por la Sección Séptima de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional en el recurso 383/2015 .

2º) Imponer a la parte recurrente las costas procesales causadas, limitando a un máximo de 2.000 euros la cantidad que por todos los conceptos podrá reclamar la parte recurrida.

El presente auto, contra el que no cabe recurso alguno, es firme.

Así lo acuerdan y firman. D. Luis María Díez-Picazo Gimenez, presidente D. Manuel Vicente Garzon Herrero D. Segundo Menendez Perez D^a. Celsa Pico Lorenzo D. Emilio Frias Ponce D. Diego Cordoba Castroverde D. Jose Juan Suay Rincon D^a. Ines Huerta Garicano