

Tribunal Supremo**TS (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª) Sentencia de 17 diciembre 2015**

JUR\2015\307308

IMPUESTO ESPECIAL SOBRE LAS LABORES DEL TABACO: Liquidación por recepción en el ámbito comunitario interno del producto NTB (cigarrillos sin tabaco y sin nicotina), adquirido a entidad matriz francesa procedente de su fábrica sita en Holanda, periodo comprendido entre el 31 de Marzo de 2005 y el 17 de junio de 2005. Liquidación por IVA, por incremento de la base imponible de las adquisiciones intracomunitarias del referido producto al incluirse el impuesto especial sobre el tabaco siendo el tipo a aplicar el del 16%, y por considerar sujetas las entregas de muestras gratuitas.

Jurisdicción:Contencioso-Administrativa

Recurso de Casación 2310/2014

Ponente:Excmo Sr. Emilio Frías Ponce

SENTENCIA

En la Villa de Madrid, a diecisiete de Diciembre de dos mil quince.

Visto por la Sección Segunda de la Sala Tercera del Tribunal Supremo el presente recurso de casación para la unificación de doctrina núm. 2310/2014, interpuesto por ARKOCHIM ESPAÑA, S.A (anterior denominación social de ARKOPHARMA, S.A), representada por el Procurador Doña Rocio Sampere Meneses, contra la sentencia de 10 de febrero de 2014 (JT 2014, 621) , dictada por la Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Séptima, de la Audiencia Nacional, en el recurso núm. 185/2012 , relativo a acuerdos de liquidación por el Impuesto sobre Las Labores del Tabaco y por el Impuesto sobre el Valor Añadido.

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 ARKOCHIM ESPAÑA, S.A, contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central (TEAC, en adelante), de 27 de marzo de 2012, que estimó en parte el recurso de alzada deducido contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo de Madrid de 26 de abril de 2010, que confirmó los acuerdos de liquidación dictados por el Jefe del Área de Aduanas e Impuestos Especiales, relativos al Impuesto sobre las Labores del Tabaco, ejercicio 2005, por importe de 1.022.881,29 euros (cuota de 968.806,79 euros e intereses de demora de 54.074,50 euros), y al Impuesto sobre el Valor Añadido, ejercicios 2005 y 2006,

por importe de 340.317,21 euros, con un saldo a compensar en la liquidación de mayo de 2006 de 51.871,81 euros .

La resolución del TEAC anuló los intereses de demora en la liquidación por IVA al producirse la inversión del sujeto pasivo en las adquisiciones intracomunitarias, confirmando el resto de las liquidaciones practicadas.

La Dependencia Regional de Aduanas e Impuestos Especiales de Madrid, ante la adquisición por la recurrente a entidad francesa del producto NTB, para su comercialización en territorio español en el periodo comprendido entre el 31 de marzo de 2005 y el 17 de junio de 2005, incoó un acta por el Impuesto Especial sobre Las Labores del Tabaco, por entender que la comercialización del producto se encontraba sujeta al Impuesto, regularizándose también la situación por el Impuesto sobre el Valor Añadido por las implicaciones que tenía la operación en el Impuesto, como consecuencia del incremento de la base imponible en concepto de adquisición intracomunitaria, siendo el tipo a aplicar el del 16% tanto en las adquisiciones intracomunitarias como en las entregas interiores realizadas en 2005 y 2006, y por considerar que las muestras gratuitas comerciales entregadas en el periodo de marzo a diciembre de 2005 y de enero a mayo de 2006 se encontraban también sujetas al impuesto.

La Sala fundamentó su decisión por lo que respecta a la liquidación por el Impuesto Especial sobre Las Labores del Tabaco de la siguiente forma:

"CUARTO: *Así pues, la cuestión planteada se centra, ciertamente, en determinar si los cigarrillos sin tabaco y sin nicotina NTB, se encuentran sujetos al Impuesto sobre las Labores del Tabaco, o bien tienen una función exclusivamente medicinal y por tanto se encuentran excluidos de dicho Impuesto.*

Y ha de manifestarse al respecto que, como se hace constar en el dictamen emitido por el Laboratorio Central del Departamento de Aduanas e IIEE obrante en el expediente administrativo, y se recoge en la resolución impugnada, es evidente que el producto en debate, "Cigarrillos sin tabaco y sin nicotina NTB", no cumple la conditio sine qua non exigida por el apdo. 6, in fine, del art. 59 de la LIE (RCL 1992, 2787 y RCL 1993, 150) para no tener la consideración de tabaco, esto es, la justificación de que tiene una función exclusivamente medicinal, a tenor del art. 6 de la propia Ley del Medicamento (RCL 1990, 2643) , antes transcrito, pues no puede considerarse especialidad farmacéutica ni medicamento prefabricado, al no disponer de la correspondiente autorización sanitaria por parte de la Administración del Estado, ni se haya inscrito en el Registro correspondiente, ya que no ha sido calificado como tal en ningún momento por el Ministerio de Sanidad y Consumo; y tampoco puede considerarse fórmula magistral, dado que no está destinado a un paciente determinado, ni ha sido elaborado por los farmacéuticos con el fin de ajustarse a una prescripción facultativa individualizada, no estando enumerado y descrito por el Formulario Nacional. Debiendo añadirse que los Cigarrillos sin tabaco y sin nicotina NTB no se presentan ni comercializan como un producto dotado de sustancias curativas de los efectos nocivos ó del hábito de fumar, sino como sustitutivos del tabaco, realizando su misma función si bien de forma inofensiva, ayudando en todo caso a las personas que deseen dejar la adicción al tabaco, pero sin que por ello puedan considerarse medicamentos, como queda dicho, al no reunir los requisitos legales expuestos. En igual sentido ya se pronunció esta misma Sala mediante la Sentencia de fecha 20 de junio de 2.007 (RJCA 2007, 423) , dictada en el recurso de apelación nº 107/2007 a instancia de la misma empresa hoy actora, contra Sentencia que confirmaba la resolución dictada en el año 2.005 por la Directora de la Agencia Española de Medicamentos y Productos Sanitarios, prohibiendo la comercialización y puesta en servicio en España de los Cigarrillos sin tabaco con filtro NTB, fabricados por determinada empresa

holandesa.

Por lo que no pueden acogerse favorablemente los argumentos que realiza la parte actora en otro sentido, sobre la base de que los cigarrillos NTB constituyen un medio eficaz que permite reducir los efectos producidos por el síndrome de abstinencia del tabaquismo, auxiliando eficientemente el abandono de un hábito tan perjudicial para la salud, sin perjuicio de que en efecto pueda ser así. En consecuencia, y puesto que el producto que nos ocupa es claro que no puede calificarse de medicamento ni de producto sanitario alguno, según lo expuesto, no cabe sino concluir que forma parte de manera incuestionable del ámbito objetivo del Impuesto sobre las Labores del Tabaco y, por tanto, se encuentra sujeto al pago del mismo de conformidad con lo dispuesto por el art. 8.7 de la Ley 38/1992, de IIEE, según el cual "Estarán obligados al pago de la deuda tributaria los que posean, utilicen, comercialicen o transporten productos objeto de los impuestos especiales de fabricación..."

QUINTO: En cuanto a la alegaciones que se efectúan sobre la vulneración del principio de libertad de circulación de mercancías entre Estados miembros de la Unión Europea, así como de los principios de confianza legítima y de seguridad jurídica, por considerar que la Administración española es la única que entiende que el NTB debe ser objeto de gravamen por el Impuesto sobre las Labores del Tabaco, ha de manifestarse que no consta acreditada en las actuaciones tal circunstancia, salvo en el caso de Holanda, que no vincula por sí sólo al Estado Español; debiendo resaltarse que, como también se hace constar en la resolución del TEAC impugnada, precisamente el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas ya declaró en su Sentencia de 30 de marzo de 2.006 (RJ 2006, 2244), *sobre la cuestión prejudicial planteada por el Tribunal Supremo de los Países Bajos sobre la percepción del Impuesto Especial sobre los cigarrillos de hierbas, "que el art. 7, apartado 2, de la Directiva 95/59 (LCEur 1995, 3192) debe interpretarse en el sentido de que los cigarrillos sin tabaco que no contienen sustancias con efecto medicinal, sino que se presentan y comercializan como apoyo a las personas que deseen dejar de fumar, no tienen una función exclusivamente medicinal en el sentido del párrafo segundo de dicha disposición"; lo que viene a reconocer la parte actora en su escrito de demanda, admitiendo que en dicha Sentencia "se llega a la conclusión de que los cigarrillos comercializados por la recurrente no tienen la consideración de producto medicinal con independencia de que un organismo no estatal holandés ("KOAG/KAG) hubiera autorizado los mismos". Razón por la que la Sala no considera procedente el planteamiento de cuestión prejudicial ante el TJUE sobre este particular."*

En cambio, nada dice la sentencia sobre la liquidación del IVA en lo que afecta a la regularización del tipo general aplicado por la Administración, aunque confirma la liquidación. Ha de significarse que la regularización por la sujeción de las entregas de muestras gratuitas no se cuestionó en la vía judicial.

SEGUNDO

La entidad, contra la referida sentencia, preparó recurso de casación en lo que al acuerdo de liquidación por el Impuesto sobre las Labores del Tabaco se refiere, y en el mismo escrito, a su vez, interpuso recurso de casación para la unificación de doctrina respecto al acuerdo de liquidación por el Impuesto sobre el Valor Añadido, aportando como contradictoria la sentencia de 21 de enero de 2008, de la Sección Sexta de la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional, en la que se aplica el tipo de gravamen reducido, a las entregas de productos destinados a la prevención de picaduras en sujetos alérgicos.

TERCERO

La Sala de instancia tuvo por preparado el recurso de casación pero la Sección Primera de este Tribunal Supremo, por Auto de 4 de diciembre de 2014, acordó inadmitirlo, porque aunque el principal liquidado ascendía a 968.806,79 euros, el importe de cada una de las cuotas mensuales no superaba el límite legal para acceder a la casación ordinaria, al ascender la cuota más elevada a 402.489,30 euros, correspondiendo al mes de junio de 2005.

Además, el Tribunal de instancia admitió el recurso de casación para la unificación de doctrina interpuesto, dando traslado al Abogado del Estado para que formalizase su oposición, lo que hizo solicitando sentencia que inadmita el recurso o subsidiariamente lo desestime, con imposición de costas a la parte contraria.

CUARTO

Remitidas las actuaciones para la resolución del recurso de casación para la unificación de doctrina se señaló la audiencia del día 15 de diciembre de 2015, fecha en la que tuvo lugar la votación y fallo.

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

FUNDAMENTOS DE DERECHO**PRIMERO**

Es objeto del presente recurso de casación para la unificación de doctrina la sentencia de 10 de febrero de 2014 (JT 2014, 621), dictada por la Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Séptima, de la Audiencia Nacional que desestima el recurso contencioso administrativo interpuesto por Arkochim, España, S.A (antes Arkopharma S.A), contra la resolución del TEAC de 27 de marzo de 2012, que había estimado parcialmente la reclamación promovida contra la liquidación practicada, por IVA, en cuanto anula los intereses liquidados.

Aunque dicha resolución del TEAC había desestimado la liquidación girada por el Impuesto Especial sobre las Labores del Tabaco, la parte no combate esta liquidación en este recurso, por haber preparado frente a la misma recurso de casación.

SEGUNDO

La recurrente mantiene que existe contradicción entre la sentencia recurrida y la dictada el 21 de enero de 2008, por la Audiencia Nacional, Sección Sexta, Sala de lo Contencioso -Administrativo, porque aquella se refiere a la entrega de cigarrillos sin tabaco y sin nicotina NTB, que se utilizan por las personas para ayudarles a que dejen la adicción del tabaco, declarando que el producto no tiene el carácter de medicamento, por lo que además de considerar que está sujeto al Impuesto Especial sobre Las Labores del Tabaco, confirma el tipo general del IVA aplicado, mientras que en la de contraste analiza productos Mosi Guard (barra, crema y spray) y Permetrina 1,50% (loción, colonia, champú y crema) que aunque no sean productos sanitarios, según la legislación de medicamentos, cumplen el requisito de la exclusividad de su utilización con fines preventivos o curativos de enfermedades o dolencias del hombre, estimando que resulta aplicable el tipo reducido del IVA.

TERCERO

El Abogado del Estado opone que no cabe hacer desglose de las materias que han sido resueltas por la sentencia impugnada, ni, en consecuencia, simultanear recursos distintos para evitar contradicción entre los pronunciamientos, por lo que procediendo recurso de casación contra la sentencia no cabe el

recurso de casación para unificación de doctrina interpuesto.

Subsidiariamente, entrando en el fondo, mantiene que la sentencia recurrida, aunque confirma la liquidación por IVA, para nada trata ni se ocupa del tipo de gravamen, reducido o general, del impuesto, por lo que se desconoce cuál es el tipo de gravamen aplicado en la liquidación confirmada, agregando además que se trata de una cuestión que en absoluto trata la sentencia recurrida, ya toda argumentación gira en torno al Impuesto Especial sobre las Labores del Tabaco, por lo que en puridad no existe contradicción.

Insiste que lo que hace la recurrente es utilizar la fundamentación de la sentencia, referida al Impuesto Especial en el sentido de que los productos no tienen la consideración de medicamentos, y de ahí, mantener la sujeción al Impuesto Especial, para contraponerla con la sentencia de contraste, sobre el tipo de gravamen en la liquidación de IVA, a unos productos, que aunque tampoco sean medicamentos, les es aplicable el tipo reducido del impuesto, porque su utilización es con fines preventivos o curativos de enfermedades del hombre.

En definitiva, sostiene que no concurre la identidad de hechos, ni fundamentos jurídicos, entre la sentencia recurrida y la ofrecida de contraste, tal como exige el art. 96.1 de la Ley Jurisdiccional (RCL 1998, 1741) . Para el Abogado del Estado, es obvio que los productos a que se refiere una y otra sentencia son distintos, como son también los fundamentos jurídicos, pues en la sentencia recurrida se analiza únicamente si los cigarrillos sin tabaco y sin nicotina NTB están o no sujetos al Impuesto sobre las Labores del Tabaco, y concluye que si, no tratándose para nada del tipo de gravamen aplicable en las adquisiciones intracomunitarias, en el IVA, si el reducido o el general, mientras que en la sentencia de contraste se analiza si los productos Mosi Guard y Permetrina deben tributar al tipo reducido o al general del IVA, y concluye que al tipo reducido, siendo también las normas jurídicas aplicadas distintas.

CUARTO

En el momento presente nos encontramos con un acuerdo de inadmisión del recurso de casación interpuesto por la recurrente contra la liquidación practicada por el Impuesto Especial sobre las Labores del Tabaco, por lo que la sentencia dictada en este punto quedó firme.

Sin embargo, habiéndose acumulado además en la vía económico administrativa la reclamación que versaba sobre el IVA, por discrepar la parte no sólo del incremento apreciado por la Inspección en relación con la adquisición intracomunitaria, por considerarla sujeta a gravamen, sino también respecto del tipo aplicado, el general, nada impide que contra la sentencia que confirma en lo esencial la liquidación por IVA, y por lo que respecta al tipo que se consideró aplicable, pueda interponerse, en principio, separadamente recurso de casación para la unificación de doctrina, si por razón de la cuantía no procedía el recurso de casación ordinario.

En cambio, hay que reconocer que la sentencia recurrida centra toda su fundamentación en la sujeción o no del producto adquirido al Impuesto Especial sobre las Labores sobre el Tabaco, y ello porque la demanda no contiene argumentos en contra de la regularización que se practicó también por el IVA, limitándose el suplico a interesar la nulidad o subsidiariamente la anulación de la resolución del TEAC por vulnerar el art. 59.6 de la Ley de Impuestos Especiales (RCL 1992, 2787) , al haber realizado la Administración una interpretación de dicho artículo contraria a su literalidad y propósito, habiéndose además vulnerado la Directiva Comunitaria de que la citada ley trae causa y, consecuentemente, se anule la regularización tributaria en relación con el IVA, por fundamentarse en una base imponible y tipo

impositivo incorrectos.

No cabe olvidar que la regularización por el IVA afectaba a tres aspectos :

- a) Incremento de la base imponible del IVA en concepto de adquisición intracomunitaria, que afectaba al periodo comprendido entre el 31 de marzo de 2005 y el 17 de junio de 2005.
- b) Modificación del tipo impositivo del IVA de un 7% al 16% tanto de las adquisiciones intracomunitarias como de las entregas interiores del producto, ejercicios 2006 y 2006.
- c) Modificación de la base imponible al considerar que las muestras comerciales entregadas por Arkopharma se encontraban sujetas al Impuesto.

Por otra parte, contra la liquidación girada por IVA se interpuso reclamación económico-administrativa ante el TEAR de Madrid, solicitándose se procediera a anular el acto impugnado dado que el acto por el que se justifica la liquidación no era firme y, subsidiariamente, la anulación de la liquidación practicada al haberse realizado al tipo impositivo del 16% cuando le correspondía el tipo del 7% y, subsidiariamente, la anulación de la liquidación por haber exigido el IVA correspondiente a las muestras entregadas, dado que tenían la condición de entregas no sujetas al Impuesto. Dicho Tribunal desestimó la reclamación, acudiendo la parte al TEAC para rebatir la sujeción al Impuesto sobre las Labores del Tabaco, pero sin hacer referencia alguna a la liquidación por el IVA de 2005- 2006.

Este silencio, en cuando al IVA, se produce también en la vía judicial, y de ahí la respuesta ofrecida por el Tribunal de instancia.

Ante esta realidad no cabe plantear el recurso de casación para la unificación de doctrina, invocando la existencia de contradicción, al no existir pronunciamiento expreso sobre el tipo aplicable, aunque la liquidación confirmase la aplicación del tipo general.

En todo caso, es obvio que no existe la triple identidad a que se refiere el art. 96 de la Ley Jurisdiccional , toda vez que los productos que analizan las sentencias comparadas no son los mismos, limitando la de contraste a considerar que los productos examinados son productos sanitarios de los comprendidos en el art. 91.Uno.1.6 de la Ley del IVA (RCL 1992, 2786) a los efectos de la aplicación del tipo reducido del 7%.

QUINTO

Por lo expuesto, procede declarar no haber lugar al recurso de casación para la unificación de doctrina interpuesto, con imposición de las costas a la parte recurrente, de conformidad con lo establecido en el art. 139.2 de la Ley Jurisdiccional (RCL 1998, 1741) , si bien la Sala, haciendo uso de la facultad que le otorga el apartado 3, limita su importe a la cantidad máxima de 2000 euros, por todos los conceptos.

En su virtud, en nombre de su Majestad el Rey, y por la autoridad que nos confiere el pueblo español.

FALLAMOS

No ha lugar al recurso de casación para la unificación de doctrina interpuesto por ARKOCHIM ESPAÑA, S.A, contra la sentencia de 10 de febrero de 2014 (JT 2014, 621) , dictada por la Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Séptima, de la Audiencia Nacional , con imposición de costas a la parte recurrente, con el límite establecido en el último Fundamento de Derecho.

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. Rafael Fernandez Montalvo****PUBLICACIÓN.-** Leída y publicada ha sido la anterior sentencia, por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente de la misma, Don Emilio Frías Ponce, hallándose celebrando audiencia pública en el mismo día de su fecha, ante mi la Secretaria. Certifico.

FIDE