

Tribunal Supremo**TS (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª) Sentencia de 20 abril 2016**

JUR\2016\86752

Impuesto Especial sobre el Alcohol. Ejercicio 2002, Pérdidas que exceden del porcentaje reglamentario del 10% fijado en el art. 90-1 a) del Reglamento de Impuestos Especiales de 1995 en el proceso de fermentación alcohólica de las melazas y demás sustancias azucaradas. Sujeción al Impuesto. Legalidad del art. 90.1 a) del Reglamento del Impuesto. Se solicita cambio de criterio de la adopción de legalidad del precepto acordada por la Sala, en sentencia de 1 de febrero de 2005, recurso de casa. 695/1995.

Jurisdicción:Contencioso-Administrativa

Recurso de Casación 2553/2014

Ponente:Excmo Sr. Emilio Frías Ponce

SENTENCIA

En la Villa de Madrid, a veinte de Abril de dos mil dieciséis.

La Sala ha visto el presente recurso de casación núm. 2553/2014, interpuesto por Azucarera Montero, S.A, representada por el Procurador Don Miguel Ángel Castillo Sánchez, bajo la dirección letrada de D. Ramón Falcón y Tello contra la sentencia de 9 de Junio de 2014, dictada por la Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Séptima, de la Audiencia Nacional, en el recurso núm. 623/*2011 , relativo al Impuesto Especial sobre el Alcohol, ejercicio 2002.

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 Azucarera Montero, S.A, contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central (TEAC en adelante) de 8 de noviembre de 2011, que desestimó el recurso de alzada deducido frente a la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Andalucía de 25 de marzo de 2010, parcialmente estimatoria de la reclamación promovida contra el acuerdo de liquidación dictado por la Dependencia Regional de Aduanas e Impuestos Especiales de Andalucía, por el concepto del Impuesto Especial sobre el Alcohol, ejercicio 2002, por importe de 19.297.677,19 euros (17.329.365,28 € de cuota y 1.968.291,91 € de intereses de demora), al haberse apreciado unas pérdidas sujetas de 2.341.903 litros absolutos de alcohol, con ocasión de los procesos de fermentación alcohólica de melaza, en cuanto excedían del porcentaje

reglamentario del 10% fijado en el art. 90.1. letra a) del Reglamento de Impuestos Especiales , aprobado por Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio (RCL 1995, 2212 y 2594) .

El TEAR había acordado anular la liquidación, y su sustitución por otra en la que se proceda conforme al fundamento de derecho último.

En dicho fundamento se afirma lo siguiente:

<<... habría resultado lo más ajustado para una correcta comprobación de la producción de alcohol en el establecimiento de referencia el que por el Servicio de Intervención, en un correcto ejercicio de las funciones que tiene reglamentariamente atribuidas, se hubiese procedido a un exhaustivo control cuantitativo y cualitativo tanto de las melazas a poner en trabajo como el de los caldos fermentados obtenidos, para que, partiendo de unos datos plenamente asumibles en cuanto a la riqueza sacárica de la melaza puesta en trabajo, así como del efectivo rendimiento fermentativo de dicha melaza, poder calcular, por un lado, un rendimiento químico teórico lo más ajustado posible, por ende, las pérdidas reglamentarias admisibles en la fermentación de la melaza puesta en trabajo y, por otro lado, la parte de las pérdidas que excediendo de las admisibles pudieran ser consideradas como fehacientemente acreditadas o no.

En esta situación, hemos de considerar no acreditado de manera fehaciente que el rendimiento efectivo en la fermentación de la melaza puesta en trabajo haya de ser el declarado por la interesada en las declaraciones de trabajo y partes resultados igualmente hemos de considerar no suficientemente justificados los cálculos practicados por la Inspección en orden a determinar el rendimiento químico teórico (RQT) de la melaza puesta en fermentación partiendo de los datos declarados por la interesada...>>.

Ante todo ello ordena que, al objeto de no vaciar de contenido el art. 90.1 a) del Reglamento, como consecuencia de la falta de aprobación del método oficialmente aplicable para la determinación de la riqueza en azúcares fermentescibles expresados en sacarosa de las melazas y sustancias azucaradas (art. 84.6º del Reglamento), procederá determinar las pérdidas reglamentarias y, por ende, el volumen de pérdidas sujetas, partiendo de un rendimiento químico teórico cuantificado en base al contenido en azúcares fermentescibles declarado por la reclamante minorado en el precitado margen de tolerancia de 2,5 puntos porcentuales, quedando, con ello, corregido el excesivo margen de diferencias no significativas entre los resultados analíticos y los valores declarados por el interesado con la aplicación del que le resulta más favorable y, además, evitándose que la falta de desarrollo del mandato contenido en el artículo 84-6º del Reglamento de Impuestos Especiales , que es responsabilidad de la Administración, pueda perjudicar al obligado.

SEGUNDO

En la instancia, la entidad alegó, en primer lugar, ante todo, la ilegalidad del art. 90.1 a) del Reglamento de 1995 y, en todo caso, de un lado, que si se ordena una retroacción de actuaciones la resolución no puede prejuzgar el fondo, resultando completamente gratuito el margen de 2,5 puntos que ordenaba aplicar el TEAR y, de otro, que había probado que las pérdidas fueron reales.

La Sala, respecto a la primera cuestión se atiene a lo resuelto en la sentencia del Tribunal Supremo de 1 de febrero de 2005, dictada en el rec. contencioso administrativo 695/1995 , que declaró la legalidad del artículo 90.1 a) del Reglamento de Impuestos Especiales ; y en cuanto a la alegación de que el TEAR no

debió prejuzgar el fondo afirma que "en este caso no existen defectos materiales en los hechos que recoge la inspección, sino que únicamente se discrepa sobre el porcentaje a aplicar...", y respecto a la relativa a que las pérdidas declaradas son reales que " el hecho de que la liquidación reconociera expresamente que el resultado declarado es el más probable no supone que se hayan declarado probadas las pérdidas por la empresa actora", remitiéndose a lo declarado tanto por el TEAR como por el TEAC, que se atienen a la regla reglamentaria puesto que el porcentaje de pérdidas admisibles sólo puede hacerse con relación a una magnitud precisa, en este caso, el rendimiento teórico máximo, no respecto a magnitudes variables en función de circunstancias igualmente variables (composición de las melazas, cepa de levadura empleada, tipo de fermentación, etc), como resultaría de tomarse en consideración un rendimiento teórico posible.

TERCERO

Contra la referida sentencia, la entidad preparó recurso de casación y, una vez que fue tenido por preparado, lo interpuso ante la Sala, solicitando sentencia por la que estimando los motivos del recurso, case y anule la sentencia recurrida, y estime el recurso contencioso administrativo, anulando la resolución del TEAC y la previamente dictada por el TEAR, en cuanto que esta última ordenaba la retroacción de actuaciones prejuzgando el contenido de la nueva liquidación.

CUARTO

Conferido traslado al Abogado del Estado para el trámite de oposición, interesó sentencia desestimatoria, por ser conforme a Derecho la resolución judicial impugnada, con imposición de costas a la parte contraria.

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

La recurrente articula frente a la sentencia tres motivos de casación, todos al amparo del art. 88. 1 d) de la Ley Jurisdiccional .

En el primero se denuncia la infracción del art. 31 de la Constitución , ya que el art. 90.1 a) del Reglamento de Impuestos Especiales establece una presunción de hecho imponible, obtención de un determinado volumen de alcohol, sin base alguna en la ley, y además de imposible cumplimiento.

Se solicita, ante todo, que la Sala revise la doctrina, sentada en la sentencia de 1 de febrero de 2005 (RJ 2005, 1378) , recurso contencioso administrativo 695/1995 , que confirma la legalidad del citado Reglamento, en cuanto constituye su ratio decidendi, señalando que el precepto reglamentario supone un mero ardid de técnica verbal para restablecer la presunción de hecho imponible contenida en el art. 39.B.

2 in fine del Reglamento de 1980, aprobado por el Real Decreto 2554/1980, de 4 de noviembre (RCL 1980, 2629 y RCL 1981, 553) , que hacía referencia a que "salvo circunstancias excepcionales debidamente acreditadas no se admitirá un rendimiento inferior a 60 litros de alcohol absoluto por cada 100 kilogramos de azúcar, contenida en las melazas puestas en fermentación", que fue declarada nula de pleno derecho, por carecer de cobertura legal, por la sentencia de esta Sala de 9 de mayo de 2001 , cuyo criterio confirma, la de 11 de diciembre de 2001 .

Agrega que si no se declara ilegal el precepto, en la práctica es imposible alcanzar el 90% del rendimiento químico-teórico, como se deduce de los informes aportados ante el TEAR y en el recurso contencioso administrativo, que la sentencia de instancia no llega a valorar al sentirse vinculada por la sentencia de 1 de febrero de 2005 .

En el segundo motivo se alega la infracción del art. 6.2 de la Ley 38/1992 (RCL 1992, 2787 y RCL 1993, 150) , al haberse probado que la cantidad de alcohol declarada es la realmente obtenida (es decir, que "las pérdidas" son reales), solicitándose la integración de hechos conforme a lo previsto en el art. 88.3 de la Ley Jurisdiccional .

Alude al resultado de la prueba pericial que pone de manifiesto que los resultados declarados (55 litros de alcohol por cada 100 kilos de azúcar), si bien no llegan al 90% del rendimiento químico teórico, se encuentran en la banda alta (entre 50 y 55 litros) de los resultados que pueden alcanzarse en la práctica, y a la existencia de otros elementos como los partes de resultados sobre productos alcohólicos obtenidos, modelo 520, puestos a disposición del actuario y que confirman los datos declarados; y las diligencias de 2, 3, 4 y 5 de diciembre de 2003, cuyo contenido se resume en la diligencia de 14 de julio de 2004, en las que constan los litros absolutos obtenidos, y los partes de fermentación, que se adjuntaron como anexo 2 al escrito de demanda,.

Finalmente, en el motivo tercero se aduce la infracción del art. 239.3 de la Ley General Tributaria y del artículo 66.4 del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo (RCL 2005, 1069 y 1378) , que la desarrolla, en cuanto que dichas normas sólo permiten a los Tribunales Económico-Administrativos ordenar la retroacción en caso de defectos formales; así como de la doctrina sentada en las sentencias de 7 de abril de 2011 , cas. 872/2006 , y de 26 de marzo de 2012 , cas. 5827/2009 , según las cuales, en caso de vicios de fondo, la Administración puede dictar una nueva liquidación en sustitución de la anulada, pero el Tribunal Económico-Administrativo no puede ordenar una retroacción de actuaciones ni prejuzgar el contenido de una eventual liquidación.

SEGUNDO

Como hemos anticipado, la recurrente pretende en su primer motivo que la Sala revise la doctrina que sentó en la sentencia de 1 de febrero de 2005 , y que le llevó a declarar conforme a Derecho el art. 90.1 a) del Reglamento aprobado por el Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio (RCL 1995, 2212 y 2594) , al resolver un recurso directo, en cuanto no tuvo en cuenta que, en el fondo, el precepto reglamentario estaba reintroduciendo la presunción de hecho imponible, contenida en el art. 39.B.2 in fine del Reglamento de 1980, aprobado por el Real Decreto 2554/1980 (RCL 1980, 2629 y RCL 1981, 553) , que había sido declarada ilegal por la sentencia de 9 de mayo de 2001 , y cuyo criterio se confirma en la posterior de 11 de diciembre de 2001..

En su opinión, el precepto reestablece una presunción de hecho imponible (obtención de un determinado volumen de alcohol) sin base alguna en la ley, aunque lo hace bajo el camuflaje de una regulación de las pérdidas, al disponer que el porcentaje de pérdidas admisibles en el proceso de fermentación alcohólica de las melazas y demás sustancias azucaradas "es el 10 por 100 de la cantidad de alcohol absoluto que constituiría el rendimiento químico teórico del 100 por 100 de los azúcares fermentescibles expresados en sacarosa contenidos en aquéllas que hayan sido puestas en trabajo" cuando no se trata de verdaderas pérdidas, porque el alcohol no llega a obtenerse.

Mantiene que el Reglamento de 1980 presumía que, en la fabricación de alcohol, se obtendrían al menos 60 litros de alcohol por cada 100 kg de azúcar, y que el art. 90.1 a) del Reglamento de 1995 dice que se admiten unas pérdidas en la fabricación del 10% del rendimiento químico-teórico, lo que en la práctica supone que hay que obtener 61.2 litros de alcohol, porque el 90% del rendimiento químico-teórico son esos 61,2 litros, no tratándose de un porcentaje máximo de pérdidas admisibles, pese a su tenor literal, sino una presunción de que se ha obtenido determinada cantidad de alcohol, que no puede establecerse válidamente en el Reglamento.

Insiste en que las pérdidas máximas admisibles o "mermas" que han existido siempre, han de entenderse referidas al alcohol, o a otros productos objeto de impuestos especiales, por lo que el art. 90.1a) podrá aplicarse a las materias primas que a su vez sean objeto de los impuestos especiales, pero no a las materias primas que no son objeto de impuestos especiales, como ocurre con las melazas de remolacha y caña y demás sustancias azucaradas y los cereales y sus maltas y demás sustancias amiláceas. Por tanto, el problema no es la pérdida máxima sino la presunción implícita de que en cada 100 kilos de azúcar existen 68,17 litros de alcohol, incluso antes de entrar las melazas en el proceso de producción.

Procede rechazar el primer motivo, ante la improcedencia de modificar nuestra doctrina, toda vez que la sentencia de esta Sala de 1 de febrero de 2005, tras señalar que el art. 90.1a) del Reglamento no incumplía el principio de legalidad o reserva de ley en materia tributaria, se basó en el art. 6, con cuya cita comienza el apartado 1 a), que llama al reglamento para completar el precepto que se establece en su texto, recordando que la cooperación del Reglamento es imprescindible por la complejidad y heterogeneidad de procesos de fabricación, elaboración, envasado, almacenamiento y transporte de los productos que son objeto de impuesto sobre alcoholes y bebidas derivadas que se determinan en el art. 36 de la ley, todo ello sin perjuicio de reconocer que tanto el art. 6.2 como el 15.6 de la ley permiten la prueba de pérdidas en cuantía diferente a las reglamentariamente establecidas, lo que supone mantener que el porcentaje de pérdidas o mermas admitido legalmente no es una presunción de hecho imponible, sino una presunción de un porcentaje máximo de pérdida que admite prueba en contrario.

TERCERO

En cambio, procede aceptar el segundo motivo, al haber quedado acreditado en las actuaciones que la recurrente incurrió en pérdidas que exceden del porcentaje reglamentario del 10% fijado en el art. 90.1. letra a) del Reglamento, con ocasión de los procesos de fermentación alcohólica de melaza llevados a cabo durante 2002, y que la cantidad de alcohol efectivamente producido fue el declarado.

Así se deduce del resultado de la prueba pericial practicada en la instancia, de la que resulta que era totalmente imposible alcanzar el 90% del rendimiento químico-teórico, (61.2 litros de alcohol puro por

cada 100 kilos de sacarosa puestos en trabajo), y que lo normal era que las fermentaciones llegaran a entre 50 y 55 litros, porque en la fabricación del alcohol hay dos fases, una primera, aeróbica, en la que entre el 15% y el 20% de la sacarosa se utiliza en fabricar la levadura necesaria para transformar en alcohol el resto de la sacarosa, y una segunda fase, anaeróbica, en la que la levadura obtenida en la fase anterior se une al resto de la sacarosa, y en la que se obtiene alcohol que en esta fase la sacarosa se transforma en alcohol, aunque no toda, pues las melazas de caña (que contienen la sacarosa) tienen inhibidores para conservarlas en su transporte desde el país de producción, evitando que fermenten durante el transporte.

A la misma conclusión llegó también el informe elaborado por la Universidad de Córdoba sobre el rendimiento experimental en la fermentación de melazas de caña para producir etanol usando levadura *Saccharmyces Cerevisae*, realizada con una muestra de melaza suministrada por la empresa Az Guadalfeo, S.A, con una riqueza en azúcares fermentescibles del 50,38%, que arrojaba unos valores medios obtenidos en el laboratorio, de 56,24 litros de etanol absoluto por 100 kg de azúcar fermentado, lo que representaba un 82,5 % del rendimiento teórico. En dicho informe se señala que la corrección imprescindible a escala industrial, para tener en consideración el consumo de azúcares en la generación de la levadura conduce a un valor medio para el rendimiento de 52,11 litros de etanol absoluto por 100 kg de azúcar fermentado, es decir, un 76,4 del llamado "Rendimiento Teórico", concluyendo que "estos resultados y la reproducibilidad de los datos obtenidos, nos lleva a afirmar que, con este tipo de melazas, y el procedimiento operativo industrial actual, es prácticamente inalcanzable el objetivo deseable de obtener a escala industrial rendimientos superiores al 90% del denominado "teórico" fijado como mínimo por el artículo 90.1 a) del Reglamento de los II.EE".

Este informe era suficiente para que se hubiese estimado íntegramente la reclamación por el TEAR, anulando la liquidación impugnada, ante la inexistencia de un método oficialmente aprobado para medir los azúcares fermentescibles expresados en sacarosa, de las melazas y sustancias azucaradas, en contra de lo ordenado por el art. 86. 6 del Reglamento

CUARTO

La estimación del segundo motivo comporta, a su vez, la estimación del recurso contencioso administrativo con la consiguiente nulidad de la resolución del TEAR, confirmada en alzada, lo que hace innecesario el examen del tercer motivo.

FALLAMOS

En nombre de su Majestad el Rey, y por la autoridad que nos confiere el pueblo español en la Constitución Española (RCL 1978, 2836).

1

ESTIMAR el recurso de casación interpuesto por Azucarera Montero, S.A, contra la sentencia de 9 de junio de 2014, de la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional , que se anula.

2

ESTIMAR el recurso contencioso administrativo interpuesto contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 8 de Noviembre de 2011, que se anula, así como la que confirma el Tribunal Económico Administrativo Regional, sin costas.

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.

FIDE