

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ092513

TRIBUNAL SUPREMO

Auto de 6 de marzo de 2024

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 2942/2023

SUMARIO:

II.EE. Impuestos Especiales de Fabricación. Pérdidas de productos. Desaparición por sustracción. La sentencia recurrida resolvió que, acreditada la existencia de fuerza mayor -o el caso fortuito, porque es innecesaria en el presente caso su distinción cuando el art. 6.2 Ley II.EE los equipara- por el robo producido en el depósito fiscal y aduanero, tiene lugar la no sujeción de las pérdidas producidas. El recurrente plantea la necesidad de interpretar el artículo 6.2 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre de Impuestos Especiales y de la doctrina jurisprudencial del TJUE, en relación con la interpretación del concepto de fuerza mayor recogida en las Directivas 92/12/CEE y 2008/118/CEE, de 18 de diciembre, de Consejo de la UE. La cuestión que presenta interés casacional consiste en discernir, interpretando el art. 6.2 Ley II.EE, si debe considerarse como un supuesto de no sujeción al impuesto el robo de mercancías -fundamentalmente tabaco de distintas marcas- de las instalaciones de una empresa, que son a la vez depósito aduanero y fiscal, entendiéndose que integra un supuesto de caso fortuito o de fuerza mayor o, por el contrario, salvo en los casos en los que se acredite fehacientemente que del robo se haya derivado su destrucción o inutilización, o bien, la imposibilidad de su comercialización, incluso irregular, y su consumo, se entiende que el robo no constituye una pérdida debida a un caso fortuito o fuerza mayor en el sentido del art. 6.2 Ley II.EE y a la luz de la doctrina del Tribunal de Justicia de la Unión Europea [Vid., SAN, de 26 de enero de 2023, recurso n.º 964/2019 (NFJ090008) contra la que se plantea el recurso de casación].

PRECEPTOS:

Constitución Española, art. 31.
Ley 38/1992 (Ley II.EE.), art. 6.
Ley 1/2000 (LEC), art. 217.
Código Civil, art. 1.784.

PONENTE:

Don Francisco José Navarro Sanchis.

TRIBUNAL SUPREMO

SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO

SECCIÓN: PRIMERA

AUTO

Fecha del auto: 06/03/2024

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 2942/2023

Materia: OTROS TRIBUTOS

Submateria:

Fallo/Acuerdo: Auto Admisión

Ponente: Excmo. Sr. D. Francisco José Navarro Sanchís

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Celia Redondo Gonzalez

Secretaría de Sala Destino: 002

Transcrito por: RCF

Nota:

R. CASACION núm.: 2942/2023

Ponente: Excmo. Sr. D. Francisco José Navarro Sanchís

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Celia Redondo Gonzalez

TRIBUNAL SUPREMO

SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO

SECCIÓN: PRIMERA

AUTO

Excmos. Sres. y Excma. Sra.

D. Pablo Lucas Murillo de la Cueva, presidente
D. Eduardo Calvo Rojas
D.ª María del Pilar Teso Gamella
D. Francisco José Navarro Sanchís
D. Ángel Ramón Arozamena Laso

En Madrid, a 6 de marzo de 2024.

HECHOS

Primero. *Preparación del recurso de casación.*

1. La representación procesal de la Administración General del Estado preparó recurso de casación contra la sentencia dictada el 26 de enero de 2023 por la Sección Séptima de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, que estimó el recurso n.º 964/2019, interpuesto por la mercantil Altimex, S.L. contra la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) de 20 de febrero de 2019, que desestimó las reclamaciones interpuestas contra los acuerdos de liquidación de la Delegación Especial en Cataluña de la AEAT de 27 de julio de 2015 y de 24 de mayo de 2016, por Impuesto Especial sobre las Labores de tabaco, en cuantía de 580.435,90 euros.

2. Tras justificar la concurrencia de los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la resolución impugnada, identifica como infringido el artículo 6.2 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales (LIIIE) y de la doctrina jurisprudencial del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE), en relación con la interpretación del concepto de fuerza mayor recogido en las Directivas 92/12/CEE y 2008/118/CEE, de 18 de diciembre, de Consejo de la UE.

3. Razona que tales infracciones han sido relevantes y determinantes de la decisión adoptada en la resolución recurrida.

4. Subraya que la norma que entiende vulnerada forma parte del Derecho estatal o del de la Unión Europea.

5. Considera que concurre interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia porque se dan las circunstancias contempladas en las letras b), c) y f) del artículo 88.2 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora

de la Jurisdicción Contencioso-administrativa (LJCA), así como la presunción contenida en el artículo 88.3, letra a) del mismo texto legal.

Segundo. *Auto teniendo por preparado el recurso de casación y personación de las partes ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo.*

La Sala a quo tuvo por preparado el recurso de casación en auto de 17 de abril de 2023, habiendo comparecido la Administración General del Estado, como parte recurrente, representada por el abogado del Estado, ante esta Sala Tercera del Tribunal Supremo, dentro del plazo de treinta días señalado en el artículo 89.5 LJCA. De igual modo lo ha hecho, como parte recurrida, la mercantil Altimex, S.L., representada por el procurador don Jacobo Gandarillas Martos, que se ha opuesto a la admisión del recurso.

Es Magistrado Ponente el Excmo. Sr. D. Francisco José Navarro Sanchís, Magistrado de la Sala.

RAZONAMIENTOS JURÍDICOS

Primero. *Requisitos formales del escrito de preparación.*

1. El escrito de preparación fue presentado en plazo (artículo 89.1 de la LJCA), la sentencia contra la que se dirige el recurso es susceptible de recurso de casación (artículo 86 de la LJCA, apartados 1 y 2) y la Administración recurrente, se encuentra legitimada para interponerlo, al 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 fueron alegadas en la demanda y tomadas en consideración por la Sala de instancia. También se justifica que las infracciones imputadas a la sentencia han sido relevantes para adoptar el fallo impugnado [artículo 89.2 de la LJCA, letras a), b), d) y e)].

3. El repetido escrito fundamenta especialmente que concurre interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia porque la sentencia impugnada fija (i) una doctrina gravemente dañosa para los intereses generales [artículo 88.2.b) de la LJCA]; (ii) que afecta a un gran número de situaciones [artículo 88.2.c) de la LJCA]; (iii) que interpreta y aplica el Derecho de la Unión Europea en contradicción aparente con la jurisprudencia del Tribunal de Justicia o en supuestos en que aun pueda ser exigible la intervención de éste a título prejudicial [artículo 88.2.f) LJCA], siendo así que, además (iv) aplica una norma en la que se sustenta la razón de decidir respecto de la que no existe jurisprudencia [artículo 88.3.a) de la LJCA].

De las razones que ofrece para justificarlo se infiere la conveniencia de un pronunciamiento del Tribunal Supremo, por lo que se cumple también el requisito exigido por el artículo 89.2.f) de la LJCA.

Segundo. *Hechos relevantes a efectos del trámite de admisión del presente recurso de casación.*

Un análisis del expediente administrativo y de las actuaciones judiciales nos lleva a destacar como datos importantes para decidir sobre la admisión a trámite del recurso de casación los siguientes:

1. La sociedad Altimex, S.L. se dedica al suministro de mercancías a tiendas " dutyfree". La actora dispone de unas instalaciones en la localidad de Gavá, a la vez depósito aduanero y depósito fiscal. En la noche del 30 al 31 de mayo de 2015 se produjo un robo en las instalaciones, de las que se sustrajo parte de las mercancías -en esencia, tabaco de distintas marcas-, que corresponden a ambos regímenes, tanto de depósito aduanero como fiscal. El robo fue denunciado a la policía y a las autoridades aduaneras.

2. En 19 de junio de 2015, la Dependencia Regional de Aduanas e Impuestos Especiales inició un procedimiento de gestión, con propuesta de liquidación en relación con las mercancías correspondientes al depósito aduanero, con deuda de 580.294,12 euros, en concepto de derechos de arancel a un tipo del 57,60%, IVA a la importación a un tipo del 21% e Impuesto Especial sobre las Labores del Tabaco (IELT) a un tipo proporcional del 51% y a un tipo específico de 24,1 euros por cada 1.000 cigarrillos, al considerar que la salida del depósito aduanero de las mercancías robadas como consecuencia del robo, suponía el nacimiento de dichas deudas.

3. La propuesta de liquidación, en relación con el robo de mercancías correspondientes al depósito aduanero, se confirmó en liquidación de 27 de julio de 2015, con una deuda tributaria de 580.294,12 euros, por los conceptos indicados. Por otro lado, se inició un procedimiento de intervención en relación con el robo de las mercancías correspondientes al depósito fiscal. En el marco de dicho procedimiento la Administración practicó acta de disconformidad de fecha 31 de marzo de 2016, por la que propuso liquidar una deuda de 580.431,00 euros en

concepto de IELT, al considerar que la salida del depósito aduanero de las mercancías robadas como consecuencia del robo suponía el nacimiento de la deuda por el referido Impuesto Especial.

4. La propuesta de liquidación en relación con el robo de las mercancías correspondientes al depósito fiscal fue confirmada mediante la liquidación de 24 de mayo de 2016, exigiendo a la actora una deuda tributaria de 580.435,90 euros en concepto de IELT.

5. Disconforme con ambas liquidaciones, Altimex, S.L. interpuso sendas reclamaciones ante el TEAC, resueltas acumuladamente en la resolución de 20 de febrero de 2019, desestimatoria de las reclamaciones.

6. Frente a dicha resolución, se interpuso recurso, el nº 964/2019, ante la Sección Séptima de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, que lo estimó en sentencia de 26 de enero de 2023.

La ratio decidendi de la sentencia sobre este particular se contiene en el Fundamento de Derecho Segundo con el siguiente tenor literal:

"De lo expuesto en el art.6.2 de la LIE 38/1992, se deduce que las pérdidas derivadas de caso fortuito o fuerza mayor no están sujetas a dicho impuesto si no exceden de los porcentajes que se fijen reglamentariamente, y si exceden es necesario probar su existencia ante la Administración Tributaria. Pero en ningún caso se exige la prueba de que no van a ser utilizadas las marcas fiscales, lo que sí ocurre con lo dispuesto en el art.6.3. Por consiguiente, la doctrina de la STJUE de 13.12.2007, asunto C- 374/06, se refiere a un supuesto de no devolución derivado de una circulación de productos en diferentes países conforme al art. 22 de la directiva 92/12, lo cual no constituye el supuesto de autos. En cuanto a la sentencia de esta Sala y Sección de fecha 22.3.2010, recurso 623/2008, se refiere a un supuesto en que el robo se produjo por falta de diligencia del depositario, lo que tampoco constituye el caso examinado.

Por tanto, conforme a lo expuesto no puede decirse que en este caso se ha producido una salida irregular del régimen suspensivo imputable a la actora

Por último, también hay que indicar que el robo por parte de un tercero equivale a la fuerza mayor o caso fortuito como lo ha venido entendiendo reiterada Jurisprudencia del Tribunal Supremo (STS Sala 1ª de 15.3.1990 y 9.9.1996, recurso 1902/1989, y de la Sala 3ª de fecha 8.3.1993), y en el mismo sentido art. 1784 del CC.

En consecuencia, acreditada la existencia de fuerza mayor -o el caso fortuito, porque es innecesario en el presente caso su distinción cuando el art.6.2 los equipara- por el robo producido en el depósito fiscal y aduanero, tiene lugar la no sujeción de las pérdidas producidas, conforme a la doctrina expuesta en la SAN de 14.5.2007, recurso 378/2005" (sic).

La sentencia constituye el objeto del presente recurso de casación.

Tercero. *Marco jurídico.*

A estos efectos, el recurrente plantea la necesidad de interpretar el artículo 6.2 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre de Impuestos Especiales y de la doctrina jurisprudencial del TJUE, en relación con la interpretación del concepto de fuerza mayor recogida en las Directivas 92/12/CEE y 2008/118/CEE, de 18 de diciembre, de Consejo de la UE.

Artículo 6. *Supuestos de no sujeción.*

"No están sujetas en concepto de fabricación o importación:

2. La destrucción total o la pérdida irremediable, total o parcial, de productos objeto de los impuestos especiales de fabricación, acaecidas en régimen suspensivo, por caso fortuito o de fuerza mayor, cuando no excedan de los porcentajes que se fijen reglamentariamente o, cuando excediendo de los mismos, se haya probado su existencia ante la Administración tributaria, por cualquiera de los medios de prueba admisibles en derecho.

3. La destrucción total o pérdida irremediable, total o parcial, de los productos objeto de los impuestos especiales de fabricación como consecuencia de la autorización de las autoridades competentes del Estado miembro en el que dicha destrucción o pérdida se haya producido, siempre que los productos se encuentren en régimen suspensivo. Se considerará que los productos han sido destruidos totalmente o han sufrido una pérdida irremediable cuando no puedan utilizarse como productos sujetos a impuestos especiales y se demuestre a satisfacción de las autoridades competentes del Estado miembro en que se hayan producido o detectado."

Cuarto. *Cuestión en la que existe interés casacional.*

Conforme a lo indicado anteriormente, y de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 88.1, en relación con el artículo 90.4 LJCA, esta Sección de admisión aprecia que este recurso presenta interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia, respecto de la siguiente cuestión:

Discernir, interpretando el artículo 6.2 de la Ley 38/1992, de Impuestos Especiales, si debe considerarse como un supuesto de no sujeción al impuesto el robo de mercancías -fundamentalmente tabaco de distintas marcas- de las instalaciones de una empresa, que son a la vez depósito aduanero y fiscal, entendiéndose que integra un supuesto de caso fortuito o de fuerza mayor o, por el contrario, salvo en los casos en los que se acredite fehacientemente que del robo se haya derivado su destrucción o inutilización, o bien, la imposibilidad de su comercialización, incluso irregular, y su consumo, se entiende que el robo no constituye una pérdida debida a un caso fortuito o fuerza mayor en el sentido del citado artículo 6.2 y a la luz de la doctrina del Tribunal de Justicia de la Unión Europea.

Quinto. *Justificación de que el recurso planteado cuenta con interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia.*

1. Esta cuestión presenta interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia, porque en la sentencia recurrida se han aplicado normas que sustentan la razón de decidir sobre las que no existe jurisprudencia del Tribunal Supremo [artículo 88.3.a) LJCA].

2. Además, es posible, eventualmente, que la sentencia haya interpretado y aplicado el Derecho de la Unión Europea en contradicción con la jurisprudencia del Tribunal de Justicia o en supuestos en que aun pueda ser exigible la intervención de éste a título prejudicial [artículo 88.2.f) LJCA], lo que hace conveniente un examen del Tribunal Supremo que la esclarezca, en beneficio de la seguridad jurídica y de la consecución de la igualdad en la aplicación judicial del Derecho (artículos 9.3 y 14 CE). En particular, interesa la exégesis que el TJUE realiza de la Directiva 2008/118/CEE, del Consejo, de 16 de diciembre de 2008, relativa al régimen general de los impuestos especiales, que sustituye a la Directiva 92/12/CEE, en lo que se refiere al concepto de fuerza mayor en el sentido empleado en los preceptos correspondientes de esas Directivas.

Al efecto, sostiene la Administración recurrente que el enfoque interpretativo correcto es el de que el hecho imponible es la puesta a consumo, como índice de la capacidad contributiva del fabricante o importador; y, por otro lado, que únicamente la destrucción o pérdida impide la puesta a consumo, mientras que la sustracción solo lleva a la indisponibilidad del bien por pérdida de su posesión, pero no impide que el bien pudiera entrar en el circuito comercial.

Sexto. *Admisión del recurso de casación. Normas que en principio serán objeto de interpretación.*

1. En virtud de lo dispuesto en el artículo 88.1 de la LJCA, en relación con el artículo 90.4 de la LJCA, procede admitir este recurso de casación, cuyo objeto será, por presentar interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, la cuestión descrita en el razonamiento jurídico cuarto.

2. Las normas que en principio serán objeto de interpretación son los artículos 6.2 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre de Impuestos Especiales y de la doctrina jurisprudencial del TJUE, en relación con la interpretación del concepto de fuerza mayor recogida en las Directivas 92/12/CEE y 2008/118/CEE, de 18 de diciembre, de Consejo de la UE, sin perjuicio de que la sentencia haya de extenderse a otras si así lo exigiere el debate finalmente trabado en el recurso, ex artículo 90.4 LJCA.

Séptimo. *Publicación en la página web del Tribunal Supremo.*

Conforme a lo dispuesto por el artículo 90.7 de la LJCA, este auto se publicará íntegramente en la página web del Tribunal Supremo.

Octavo. *Comunicación inmediatamente a la Sala de instancia la decisión adoptada en este auto.*

Procede comunicar inmediatamente a la Sala de instancia la decisión adoptada en este auto, como dispone el artículo 90.6 de la LJCA, y conferir a las actuaciones el trámite previsto en los artículos 92 y 93 de la LJCA, remitiéndolas a la Sección Segunda de esta Sala, competente para su sustanciación y decisión de conformidad con las reglas de reparto.

Por todo lo anterior,

La Sección de Admisión

ACUERDA

1º) Admitir el recurso de casación nº 2942/2023, preparado por la Administración General del Estado contra la sentencia dictada el 26 de enero de 2023 por la Sección Séptima de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, que estimó el recurso n.º 964/2019.

2º) La cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consiste en:

Discernir, interpretando el artículo 6.2 de la Ley 38/1992, de Impuestos Especiales, si debe considerarse como un supuesto de no sujeción al impuesto el robo de mercancías -fundamentalmente tabaco de distintas marcas - de las instalaciones de una empresa, que son a la vez depósito aduanero y fiscal, entendiéndose que integra un supuesto de caso fortuito o de fuerza mayor o, por el contrario, salvo en los casos en los que se acredite fehacientemente que del robo se haya derivado su destrucción o inutilización, o bien, la imposibilidad de su comercialización, incluso irregular, y su consumo, se entiende que el robo no constituye una pérdida debida a un caso fortuito o fuerza mayor en el sentido del citado artículo 6.2 y a la luz de la doctrina del Tribunal de Justicia de la Unión Europea.

3º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación, los artículos 6.2 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre de Impuestos Especiales y de la doctrina jurisprudencial del TJUE, en relación con la interpretación del concepto de fuerza mayor recogida en las Directivas 92/12/CEE y 2008/118/CEE, de 18 de diciembre, de Consejo de la UE., sin perjuicio de que la sentencia haya de extenderse a otras si así lo exige el debate finalmente trabado en el recurso, ex artículo 90.4 de la LJCA.

4º) Publicar este auto en la página web del Tribunal Supremo.

5º) Comunicar inmediatamente a la Sala de instancia la decisión adoptada en este auto.

6º) Para su tramitación y decisión, remitir las actuaciones a la Sección Segunda de esta Sala, competente de conformidad con las normas de reparto.

El presente auto, contra el que no cabe recurso alguno, es firme (artículo 90.5 de la LJCA).

Así lo acuerdan y firman.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ). La Editorial CEF, respetando lo anterior, introduce sus propios marcadores, traza vínculos a otros documentos y hace agregaciones análogas percibiéndose con claridad que estos elementos no forman parte de la información original remitida por el CENDOJ.