

TRIBUNAL SUPREMO (SALA TERCERA. SECCIÓN 2ª)

Sentencia de 3 de junio de 2001

Ponente: Excmo. Sr. Gota Losada

Impuesto Especial sobre Hidrocarburos. Exención de la fabricación e importación de productos que se destinen a la obtención de otros mediante un tratamiento definido o una transformación química.

El Tribunal estima el recurso de casación interpuesto contra la sentencia dictada con fecha 30 de enero de 1996, por la Sala de lo contencioso-administrativo de la Audiencia Nacional, relativa al Impuesto Especial sobre Hidrocarburos.

La cuestión se centra en cuanto las condiciones formales reglamentariamente impuestas para aplicar la exención comentada se estimaron desproporcionadas en sus consecuencias, ya que su incumplimiento determinaba la pérdida de la exención, y aunque la sentencia acude a otros argumentos ajenos a éste para estimar el recurso, sin embargo se trata de un asunto no infrecuente en la reglamentación de los incentivos fiscales concedidos legalmente.

En concreto, el art. 30 de la L 45/1985, de 23 Dic., de Impuestos Especiales, establece la exención, “en las condiciones que reglamentariamente se establezcan” de la fabricación e importación de productos que se destinen a la obtención de otros mediante un tratamiento definido o una transformación química, en cuyo desarrollo el art. 81 del Reglamento de los Impuestos Especiales, aprobado por RD 2442/1985, de 27 de diciembre, dispuso que «la aplicación del beneficio de exención deberá ser solicitada previamente de la Dirección General de Aduanas e Impuestos Especiales por el titular del establecimiento fabril donde hayan de realizarse las operaciones industriales, expresando las circunstancias subjetivas y las condiciones objetivas que justifican la petición y acreditando que el establecimiento se halla inscrito en el Registro de la respectiva Oficina Gestora”.

En este mismo sentido de impedir que reglamentariamente se dicten normas que sólo por Ley debían introducirse en el ordenamiento, el Tribunal Supremo (Sentencia de 9 mayo de 2001. Ponente: Excmo. Sr. Gota Losada) ha anulado también el párrafo ordinal 2.º, del apartado B, del art. 39, del Real Decreto 2554/1980, de 4 noviembre, por no existir habilitación legal alguna en la Ley 39/1979, de 30 noviembre, de los Impuestos Especiales, para establecer una presunción que según el art. 118 de la LGT debe hacerse por Ley “por la sencilla razón de que alteran la carga de la prueba (*onus probandi*), con la transcendencia procedimental y procesal que ello lleva consigo en relación a las posibilidades de defensa de los contribuyentes”.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

(...)

Cuarto (...)

Uno de los principios fundamentales que rigen este Impuesto es que sólo incide o grava la operación de fabricación o de importación, en la medida en que los productos van a ser consumidos, pero no cuando son primeras materias para la fabricación de otros productos, sujetos o no sujetos al Impuesto. Si son productos sujetos tributa solamente el nuevo producto, cumpliéndose así el gravamen en fase única, si no lo son no hay tributación por dicho Impuesto especial sobre Hidrocarburos, por la sencilla razón de que no ha existido consumo directo de los productos originales, sino de los transformados.

Ésta es la razón, y así se comprende claramente el significado y alcance del art. 30, ap. 1, letra a), de la L 45/1985, de 23 Dic., de Impuestos Especiales, que dispone: «1. Están exentas, en las condiciones que reglamentariamente se establezcan: a) la fabricación e importación de productos que se destinen a la obtención de otros mediante un tratamiento definido o una transformación química (...)»

En el caso de autos no hay la menor duda, porque así lo reconoce la propia Dirección General de Aduanas e Impuestos Especiales, que ERCROS, S.A., entregó durante los ejercicios 1986, 1987 y 1988 determinadas cantidades de benceno (...), y tampoco se ha discutido por la Administración tributaria, que las entregas de benceno a la empresa ERTISA, se destinaron por ésta a la producción de fenol y de acetona, que son productos derivados de una transformación química del benceno, es decir, sustancialmente las entregas de benceno realizadas por ERCROS, S.A., a ERTISA, estarían exentas del Impuesto sobre Hidrocarburos, al amparo de lo dispuesto en el art. 30.1 a) de la L 45/1985, de 23 Dic.

La Dirección General de Aduanas e Impuestos Especiales no discute esto, simplemente se apoya para exigir la tributación controvertida, en que ERCROS, S.A., y ERTISA no cumplieron con los requisitos formales establecidos por el art. 89 del Reglamento del Impuesto sobre Hidrocarburos, cuestión ésta, fundamental, que trataremos a continuación.

Quinto. *La Sala debe hacer una precisión que importa como un criterio más para la recta interpretación del art. 89 del Reglamento del Impuesto sobre Hidrocarburos y que consiste en que la exención prevista y regulada en el art. 30.1.a), de la L 45/1985, de 23 Dic., de Impuestos Especiales, en puridad no es un supuesto de exención, como es, por ejemplo el del apartado e) (combustibles destinados al consumo de los automóviles de los Diplomáticos acreditados en España), sino que se trata de un supuesto de no sujeción, como así figuraba en el art. 18.1.1.º de la anterior L 39/1979, de 30 Nov., porque no se dan los elementos esenciales del hecho imponible del Impuesto sobre Hidrocarburos, como son que los productos se destinen al consumo directo, y que el tributo se exija en fase única.*

La diferencia entre la no sujeción y la exención es sutil, porque respecto de la primera, cabe pedirle a la Administración Tributaria que opine si el producto concreto de que se trata está o no sujeto, pero lo que pugna con el concepto de no sujeción es que se tenga que pedir a la Administración que «autorice» que no esta sujeto, en cambio en la exención, dado su fondo de excepción privilegiada, por razones y motivos muy diversos, la autorización, solicitud o concesión se halla en los mas de los casos justificada.

El art. 30, ap. 1, de la L 45/1985, de 23 Dic., titulado «Exenciones», comienza con un párrafo que dice: «1. Están exentas, en las condiciones que reglamentariamente se establezcan (...)», párrafo que contiene una clara habilitación legal para regular la materia, pero que, evidentemente, está sometida por mor del principio de interdicción de la arbitrariedad a exigir que las condiciones impuestas sean razonables, y a que los efectos del incumplimiento no contradigan los principios inspiradores de la exención, en puridad de la «no sujeción» (...)

La doctrina científica ha estudiado la naturaleza de la, según el art. 89 del Reglamento, «autorización» de la Dirección general de Aduanas e Impuestos Especiales, inclinándose por considerarla no como un acto declarativo que reconoce el derecho a la exención (...) sino como un acto de conocimiento o de información tributaria, (...) de manera que el incumplimiento de la solicitud y de la obtención de la correspondiente «autorización» llevaría consigo la comprobación de los hechos y circunstancias objetivas, de modo que la exención sería denegada solamente si la Administración tributaria demostrara que no se dan los supuestos objetivos y sustanciales de la exención o mejor no sujeción. Esta segunda tesis se proclama así misma como la mas lógica, razonable y jurídica, porque el incumplimiento de las obligaciones formales, establecidas por disposiciones reglamentarias, no puede llevar aparejado el que se exija un Impuesto como es el de Hidrocarburos, cuando no se dan los elementos fundamentales del hecho imponible de este tributo, cuales son el consumo directo de benceno y el no gravamen de las primeras materias dedicadas a la fabricación de otros productos. Sin embargo, la Sala no se pronuncia frontalmente sobre esta controversia, porque en el caso de autos se da una circunstancia transcendental, referida al sujeto pasivo -repercutidor- que es ERCROS, S.A., y que consiste en que esta empresa estuvo sometida en los ejercicios 1986, 1987 y 1988 a «intervención permanente», circunstancia que analizamos a continuación.

Sexto. (...) La Sala no plantea la posible incompatibilidad del régimen de inspección y del régimen de intervención permanente, porque no la considera necesaria para la correcta y justa resolución del presente recurso de casación, pero en cambio considera que carece de toda justificación racional, imputar a ERCROS, S.A., las consecuencias del pretendido incumplimiento de la «autorización» previa, a que se refiere el art. 89 del Reglamento, cuando la propia Dirección General de Aduanas e Impuestos Especiales que debía concederla, tenía un funcionario destinado como interventor permanente en la factoría de ERCROS, S.A., (...) por ello resulta absurdo que la Dirección General de Aduanas e Impuestos Especiales, después de disponer de un interventor permanente en la factoría de ERCROS, S.A., y una vez que habían transcurrido tres años

desde la vigencia de la nueva L 45/1985, de 23 Dic., con la omisión formal referida, procediera a incoar un acta de inspección para exigir el Impuesto sobre Hidrocarburos, de operaciones sustancialmente exentas, o mejor no sujetas, a sabiendas de que el benceño se había utilizado para la obtención de otros productos, mediante una transformación química, que es el supuesto fáctico previsto en el art. 30.1.a) de la L 45/1985, de 23 Dic., convirtiendo la cuota e intereses de demora exigidos en una sanción encubierta de 1.044 millones de ptas., sin que hubiera existido previamente lesión del Tesoro Público, sino simplemente la vulneración de una obligación formal, que en el caso de autos era inútil e irrita.

La Sala acepta el único motivo casacional y por tanto estima el recurso de casación, lo cual implica que se case y anule la sentencia recurrida.

(...)