

**BASE DE DATOS DE Norma DEF.-**

Referencia: NFJ071498

**TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL**

Resolución de 25 de septiembre de 2018

Vocalía 9.<sup>a</sup>

R.G. 4616/2015

**SUMARIO:**

**II.EE. Impuestos Especiales de Fabricación. Impuestos Especiales sobre el Alcohol y Bebidas Alcohólicas. Impuestos Especiales sobre el Alcohol y Bebidas Derivadas. Exenciones.** *Efectos de los incumplimientos formales en la aplicación de exenciones y tipos reducidos. No automatismo de los efectos.* Las devoluciones a las que hace referencia el art. 43 de la Ley 38/1992 (Ley II.EE) constituyen un beneficio fiscal de carácter rogado que ha de solicitarse a la Administración cumpliendo los requisitos reglamentariamente establecidos para ello. Entre estos requisitos figura la presentación al centro gestor de una memoria en la que se describa el proceso industrial detallando la forma en que interviene el alcohol en el mismo e indicando los productos resultantes de dicho proceso. Igualmente se establece que la memoria vaya acompañada de una previsión del consumo anual de alcohol.

A juicio de la Inspección, la utilización de alcohol en cantidades superiores a las indicadas en la previsión que acompaña a la memoria determina el incumplimiento de las condiciones reglamentarias a las que se supedita la obtención de la devolución, razón por la que solicita el ingreso del impuesto especial por el exceso. Por su parte, la interesada considera que la previsión de consumo no constituye un elemento esencial para la gestión del impuesto y que lo relevante es determinar si el alcohol ha sido utilizado con fines fraudulentos.

Pues bien, modifica el Tribunal Supremo su jurisprudencia en materia de incumplimiento de requisitos formales en el ámbito de los impuestos especiales, asumiendo los criterios fijados por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea que considera que no es posible la sustantivación de los requisitos formales, siendo lo esencial, a la hora de eliminar las posibles ventajas fiscales, que los productos energéticos sean utilizados para fines que no den derecho a exención. De lo anterior se deduce que la eliminación de las ventajas fiscales por incumplimiento de los requisitos formales fijados para la obtención de aquellas no puede realizarse de forma automática sino que requerirá analizar las circunstancias de cada caso observando si se ha producido un uso irregular de los productos por los que se ha disfrutado de aquellas.

A la vista de lo antedicho, el Tribunal Central cambia el criterio que venía manteniendo y, en el supuesto que nos ocupa la Administración entiende que la superación de la previsión de consumo de alcohol que figura en la memoria debe dar lugar, por sí solo, a la exigencia del impuesto especial en la medida en que debe considerarse que dicha previsión de alcohol opera como límite del derecho a la devolución de alcohol prevista en el artículo 43 de la Ley 38/1992 (Ley II.EE). Sin embargo, la aplicación de la jurisprudencia reproducida anteriormente nos lleva a la conclusión contraria, en la medida en que, en el presente supuesto simplemente se ha producido una superación de la cantidad de alcohol inicialmente comunicada como previsible, sin que exista duda de que el mismo se ha empleado en la elaboración del producto autorizado en la memoria. **(Criterio 1 de 1)**

**PRECEPTOS:**

Ley 38/1992 (Ley II.EE), art. 43.

RD 1165/1995 (Rgto II.EE), arts. 57.bis y 80.

En la Villa de Madrid, en la fecha indicada y en la reclamación económico-administrativa que, en única instancia, pende de resolución ante el Tribunal Económico-Administrativo Central, en SALA, interpuesta por **B, S.A.**, NIF ... y en su nombre y representación por ... , con domicilio a efectos de notificaciones en ..., contra el acuerdo de liquidación dictado por la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes

Contribuyentes de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT), en fecha 30 de abril de 2015, derivado del acta de disconformidad A02-72519554, extendida por el concepto Impuesto Especial sobre el Alcohol, ejercicios 2011 y 2012 y cuantía 6.582.519,68 euros.

## ANTECEDENTES DE HECHO

### Primero.

Consta en todo lo actuado que la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la AEAT, incoó a la entidad **B, S.A.**, en fecha 12 de marzo de 2015, acta de disconformidad A02-72519554 extendida por el concepto "Impuesto Especial sobre el Alcohol", ejercicios 2011 y 2012, en la que se proponía la liquidación siguiente:

Cuota: 5.659.772,75 euros

Intereses de demora: 900.359,82 euros

Total deuda a ingresar: 6.560.132,57 euros

Del acta citada y su informe complementario se desprenden los siguientes motivos de regularización:

I. La entidad **B, S.A.** tiene por objeto social la investigación, fabricación y compraventa de productos químicos en general. A estos efectos está inscrito en el registro territorial de impuestos especiales como usuario de alcohol parcialmente desnaturalizado y como usuario con derecho a la devolución del impuesto.

Según consta en el expediente, la entidad solicitó, en fecha 2 de julio de 2009, el reconocimiento del derecho a la devolución del impuesto soportado por la adquisición de alcohol sin desnaturalizar empleado en la fabricación del producto denominado **X**, de conformidad con lo establecido en el artículo 43 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales (en adelante Ley de Impuestos Especiales).

A dicha solicitud acompañaba una memoria descriptiva del proceso de producción en la que se estimaba un consumo de alcohol de 330.000 litros anuales.

En fecha 1 de septiembre de 2009 el Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales autorizó el beneficio fiscal solicitado por la cantidad de 3.300 hectolitros de alcohol 96º, que equivalen a 3.168 hectolitros de alcohol puro.

II. De las comprobaciones realizadas por la Inspección resultó que la interesada, durante el ejercicio 2011, solicitó y obtuvo devolución del impuesto especial soportado en relación con 9.984,95 hectolitros de alcohol puro, lo que excede de la cantidad autorizada en 6.816, 65 hectolitros.

III. Considera la Inspección que la superación del límite fijado en la autorización concedida por el Departamento de Aduanas supone el incumplimiento de los requisitos fijados reglamentariamente para la obtención de las devoluciones recogidas en el artículo 43 de la Ley de Impuestos Especiales, por lo que propone la regularización del impuesto especial en relación con 681.656 litros de alcohol absoluto.

### Segundo.

En fecha 30 de abril de 2015 se dictó acuerdo de liquidación que confirmaba en todos sus puntos la propuesta inspectora, por lo que, tras procederse al cálculo de los intereses de demora hasta la fecha en que se dictó el acuerdo, el importe resultante de la liquidación fue el siguiente:

Cuota: 5.659.772,75 euros

Intereses de demora: 922.746,93 euros

Total deuda a ingresar: 6.582.519,68 euros

### Cuarto.

Disconforme con lo anterior, la entidad interpuso en fecha 22 de mayo de 2015 la presente reclamación económico-administrativa que fue registrada con número R.G. 4613/2015.

Realizado el trámite de puesta de manifiesto la interesada formuló sus alegaciones, señalando lo siguiente:

- El acuerdo de liquidación es nulo en la medida en que las liquidaciones que reconocieron las devoluciones del Impuesto sobre el Alcohol deben entenderse definitivas.
- Se ha producido la vulneración de la doctrina de los actos propios.
- La Administración solamente puede anular los actos favorables a los contribuyentes mediante el procedimiento de declaración de lesividad.
- La previsión del consumo de alcohol no es un elemento esencial para la gestión del tributo. No existe fraude en la utilización del alcohol.
- Ad cautelam, improcedente liquidación de intereses de demora en la medida en que el retraso en el cumplimiento de la obligación tributaria ha sido causado por la actuación incorrecta de la Administración.
- Ad cautelam, improcedencia de exigir intereses de demora más allá de la conclusión del plazo para presentar alegaciones.

#### **Quinto.**

En fecha 23 de mayo de 2018 la interesada presentó escrito complementario de alegaciones solicitando la aplicación al presente supuesto del criterio manifestado por el Tribunal Supremo en su sentencia de 27 de febrero de 2018.

### **FUNDAMENTOS DE DERECHO**

#### **Primero.**

El Tribunal Económico-Administrativo Central es competente para conocer de la reclamación económico-administrativa que se examina, que ha sido interpuesta en tiempo y forma por persona legitimada al efecto, de conformidad con lo previsto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y en el Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento General de Desarrollo de la Ley 58/2003, en materia de revisión en vía administrativa, de aplicación a este procedimiento.

#### **Segundo.**

La cuestión que se plantea es la de determinar si el acuerdo de liquidación dictado por la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la AEAT, citado en el encabezamiento se encuentra ajustado a Derecho.

#### **Tercero.**

Señala la interesada que debe acordarse la nulidad del acuerdo de liquidación en la medida en que la previsión de consumo de alcohol no constituye un elemento esencial para la gestión del tributo y no ha existido fraude o abuso en la utilización del alcohol.

Señala el artículo 43 de la Ley de Impuestos Especiales, lo siguiente:

“Además de en los supuestos previstos en los artículos 10 y 22, se reconocerá el derecho a la devolución del Impuesto, en las condiciones que reglamentariamente se determinen, en los supuestos de utilización de alcohol en procesos de fabricación en los que no sea posible la utilización de alcohol desnaturalizado y siempre que el alcohol no se incorpore al producto resultante del proceso.”

Por su parte, el artículo 80 del Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio, por el que se aprueba el Reglamento de los Impuestos Especiales establece, en su redacción vigente en el momento de los hechos, lo que sigue:

“La aplicación del derecho a la devolución establecido en el artículo 43 de la Ley, se efectuará de acuerdo con el procedimiento siguiente:

a) La aplicación deberá ser solicitada, previamente a la adquisición del alcohol, al centro gestor, por el titular de la explotación industrial donde vaya a utilizarse el alcohol. A la solicitud deberá acompañarse una memoria descriptiva del proceso industrial en la que se detalle la forma en que interviene el alcohol en el mismo, así como los productos resultantes de dicho proceso. Igualmente se incluirá en la memoria una previsión del consumo anual de alcohol.

b) El centro gestor resolverá la solicitud presentada concediendo, en su caso, la autorización correspondiente por un plazo máximo de cinco años. La modificación del proceso industrial descrito en la memoria, así como los productos que intervienen o se obtienen en el mismo deberá ser comunicada al centro gestor que, en su caso, autorizará las modificaciones notificadas.

c) Una vez concedida la autorización a que se refiere la letra anterior, el industrial deberá proceder a la inscripción en el registro territorial de la oficina gestora correspondiente al establecimiento donde se va a realizar el proceso.

d) Dentro de los veinte primeros días siguientes al vencimiento de cada trimestre natural, los titulares de explotaciones industriales, que dispongan de la autorización a que se refiere el párrafo b) anterior, presentarán en la oficina gestora correspondiente al establecimiento donde se ha utilizado el alcohol, una solicitud de devolución de las cuotas soportadas por el Impuesto sobre el Alcohol y Bebidas Derivadas, correspondientes al alcohol consumido durante el trimestre en el proceso descrito en la memoria. En dicha solicitud, que se ajustará al modelo que se establezca por el Ministro de Economía y Hacienda, se consignará el número de la autorización a que se refiere el párrafo b) anterior.

e) La oficina gestora tramitará las solicitudes presentadas y dispondrá, en su caso, el pago de las cuotas a devolver.”

De los preceptos reproducidos resulta que las devoluciones a las que hace referencia el artículo 43 de la Ley de Impuestos Especiales constituyen un beneficio fiscal de carácter rogado que ha de solicitarse a la Administración cumpliendo los requisitos reglamentariamente establecidos para ello.

Entre estos requisitos figura la presentación al centro gestor de una memoria en la que se describa el proceso industrial detallando la forma en que interviene el alcohol en el mismo e indicando los productos resultantes de dicho proceso. Igualmente se establece que la memoria vaya acompañada de una previsión del consumo anual de alcohol.

A juicio de la Inspección, la utilización de alcohol en cantidades superiores a las indicadas en la previsión que acompaña a la memoria determina el incumplimiento de las condiciones reglamentarias a las que se supedita la obtención de la devolución, razón por la que solicita el ingreso del impuesto especial por el exceso.

Por su parte, la interesada considera que la previsión de consumo no constituye un elemento esencial para la gestión del impuesto y que lo relevante es determinar si el alcohol ha sido utilizado con fines fraudulentos.

Solicita, en este sentido, la aplicación de la doctrina contenida en la sentencia dictada por el Tribunal Supremo en fecha 27 de febrero de 2018, en el recurso de casación 914/2017.

Analiza la citada sentencia las consecuencias del incumplimiento de los requisitos formales establecidos en la normativa reglamentaria de impuestos especiales para la aplicación de los tipos reducidos, señalando lo siguiente:

*“TERCERO. El incumplimiento de las exigencias formales para la aplicación del tipo reducido: sus consecuencias*

*1. En relación con las consecuencias del incumplimiento de las exigencias formales exigidas para el disfrute de un beneficio fiscal y la tributación al tipo ordinario en el impuesto especial sobre hidrocarburos, el Tribunal Supremo ha afirmado que tales exigencias, legales y reglamentarias, lejos de constituir meros requisitos adjetivos, son esenciales, siendo configuradas como una de las condiciones necesarias para disfrutar de una exención o, en su caso, de un tipo de gravamen bonificado en el citado impuesto [vid. sentencias de 25 de octubre de 2010 (casación 4973/2005, FJ 2º) y 10 de noviembre de 2011 (casación 2505/2007, FJ 3º; ) y las que en ellas se citan].*

*2. El TJUE ha adoptado una posición más matizada. En la sentencia de 2 de junio de 2016, Roz-Swit, (C-418/14), ha interpretado que la Directiva 2003/96/CE y el principio de proporcionalidad no se oponen a una normativa nacional conforme a la que los vendedores de combustible están obligados a cumplir determinadas exigencias formales a fin de justificar que el combustible vendido se destina a calefacción.*

*Sin embargo, a renglón seguido ha concluido que tales Directiva y principio sí se oponen a una normativa nacional en virtud de la cual el incumplimiento de tales exigencias determina la desaparición ineluctable del beneficio fiscal aun cuando se acredite que el producto sometido al impuesto especial se destinó a calefacción (apartado 42).*

*3. Para llegar a tal desenlace, el TJUE reconoce que los Estados miembros, haciendo uso del margen de apreciación de que disponen para adoptar medidas contra la evasión y el fraude en la venta de combustible, pueden adoptar medidas de control apropiadas para la consecución de tal objetivo, que no exceden de lo necesario para alcanzarlo (apartado 25). Esto es, pueden imponer a los interesados el cumplimiento de determinados requisitos formales que resulten proporcionados.*

*4. Ahora bien, recuerda que el objetivo de las directivas sectoriales (se refiere, en particular, a la Directiva 2003/96) es alcanzar unos niveles mínimos armonizados de imposición de los productos en función de su utilización como carburante o combustible, pues ello contribuye al adecuado funcionamiento del mercado interior, evitando posibles distorsiones de la competencia. Por ende, concluye que la mencionada Directiva se asienta sobre el principio de que los productos energéticos son gravados en función de su utilización efectiva (apartados 32 y 33).*

*5. Siendo así, afirma que es contraria al sistema general y a la finalidad de la Directiva 2003/96, vulnerando el principio de proporcionalidad, una disposición nacional que, ante el incumplimiento de aquellos requisitos formales establecidos para controlar la circulación de los productos sometidos a impuestos especiales, evitando la evasión y el fraude, aplica automáticamente el tipo ordinario del impuesto, aun cuando se destinen al fin que justifica la exención o el tipo reducido (apartados 34 y 35).*

*6. El TJUE deja abierta la puerta para que los Estados miembros puedan reprimir tales incumplimientos formales mediante la imposición de una multa, siempre con respeto al Derecho de la Unión y a sus principios generales, entre ellos, el de proporcionalidad (apartado 40). Pero desde luego rechaza como desproporcionado que se elimine el beneficio fiscal (tipo reducido o exención) por el mero hecho del incumplimiento, con abstracción de si se ha cumplido materialmente el destino al que el legislador condiciona la aplicación de la ventaja.*

*7. El criterio sentado por el TJUE en la sentencia Roz-Swit, dictada en 2016 no es nuevo y responde a un planteamiento de los jueces de Luxemburgo conforme al que no cabe "sustantivar" los requisitos formales. En el ámbito del impuesto sobre el valor añadido el TJUE ha sostenido que los Estados miembros no pueden condicionar el derecho a la deducción al cumplimiento de obligaciones formales, sin tener en cuenta los requisitos materiales y, en particular, sin preguntarse si éstos se han cumplido, pues con ello irían más allá de lo necesario para garantizar la correcta aplicación del impuesto [sentencias de 27 de septiembre de 2007, Collée (C-146/05, apartado 29) y 20 de octubre de 2016, Plöckl (C-24/15, apartado 39)].*

*8. En relación con los impuestos especiales, el criterio ha sido reiterado recientemente en la sentencia de 13 de julio de 2017, Vakarų Baltijos laivu statykla (C-151/16), con arreglo a la cual la negativa de las autoridades nacionales a eximir del impuesto especial sobre productos energéticos, por el mero hecho de que no se cumplen determinados requisitos que deben ser respetados en virtud del Derecho nacional para obtener una exención, sin que se compruebe, sobre la base de las pruebas aportadas, si se satisfacen las exigencias de fondo necesarias para que esos productos energéticos sean utilizados para fines que den derecho a exención, va más allá de lo necesario para garantizar la franca y correcta aplicación de la mencionada exención y evitar cualquier fraude, evasión o abuso (apartado 46).*

*9. A la vista de lo expuesto y dado que nos movemos en un sector armonizado, en el que la normativa doméstica es trasposición de las disposiciones aprobadas en el seno de la Unión Europea, que ha de ser aplicada con arreglo a los criterios interpretativos señalados por el TJUE, este Tribunal Supremo debe corregir su jurisprudencia sobre los incumplimientos formales en el ámbito de los impuestos especiales y su trascendencia, en el sentido de que el mero incumplimiento formal no puede acarrear la automática pérdida de la exención o del tipo reducido en el impuesto si, pese a ello, se acredita que los productos sometidos a mismo han sido destinados a los fines que dan derecho a la ventaja fiscal.*

*10. Consecuencia de lo anterior es que no le cabe a la Administración tributaria negar al sujeto pasivo del impuesto sobre hidrocarburos el sometimiento a un tipo reducido y exigirle el pago al tipo ordinario sin poner en cuestión que el producto ha sido destinado a los fines que justifican la aplicación de aquel primer tipo, con el exclusivo fundamento de que ha incumplido alguna o algunas de las obligaciones formales a que la regulación legal y reglamentaria supeditan el disfrute del expresado tratamiento fiscal más ventajoso."*

Modifica el Tribunal Supremo su jurisprudencia en materia de incumplimiento de requisitos formales en el ámbito de los impuestos especiales, asumiendo los criterios fijados por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea

(en adelante TJUE) en sus sentencias Roz-Swit, de 2 de junio de 2016 (asunto C-418/14) y Vakaru Baltijos laivu statykla, de 13 de julio de 2017 (asunto C-151/16), en las que se considera que no es posible la sustantivación de los requisitos formales, siendo lo esencial, a la hora de eliminar las posibles ventajas fiscales, que los productos energéticos sean utilizados para fines que no den derecho a exención.

De lo anterior se deduce que la eliminación de las ventajas fiscales por incumplimiento de los requisitos formales fijados para la obtención de aquellas no puede realizarse de forma automática sino que requerirá analizar las circunstancias de cada caso observando si se ha producido un uso irregular de los productos por los que se ha disfrutado de aquellas.

Así lo expresa la citada sentencia Roz-Swit cuando señala:

*“36. En efecto, resulta de la resolución de remisión que, en el litigio principal, se constató que las ventas de combustible realizadas por ROZ-SWIT habían sido verificadas y que no cabía duda de que los compradores habían confirmado la compra y el consumo de ese combustible para calefacción. Asimismo, ningún elemento de los autos indica que esas ventas se realizaran con la finalidad de beneficiarse fraudulentamente del tipo del impuesto especial preferencial concedido a los combustibles destinados a calefacción.*

*37. No obstante, pese a tal constatación, las autoridades competentes aplicaron, en virtud del artículo 89, apartado 16, de la Ley de Impuestos Especiales, a los combustibles vendidos el tipo del impuesto especial previsto para los carburantes.*

*38. A este respecto, resulta de la resolución de remisión que, en Polonia, el tipo del impuesto especial aplicable a los carburantes puede ser más de ocho veces superior al que grava los combustibles.*

*39. En estas circunstancias, el hecho de aplicar a los combustibles objeto del litigio principal el tipo del impuesto especial previsto para los carburantes como consecuencia del incumplimiento de la obligación, impuesta por el Derecho nacional, de presentar un resumen de las declaraciones de los compradores dentro del plazo fijado, cuando se ha comprobado que no existe ninguna duda de que esos productos han sido destinados a calefacción, excede de lo necesario para prevenir la evasión y el fraude fiscales (véase, por analogía, la sentencia de 27 de septiembre de 2007, Collée, C-146/05, EU:C:2007:549, apartado 29).*

*40. En este contexto, debe precisarse que nada impide que un Estado miembro contemple la imposición de una multa por incumplir una obligación como la consistente en presentar a las autoridades competentes un resumen de las declaraciones de los compradores del combustible vendido. La competencia de que dispone un Estado miembro para imponer tal sanción debe ejercerse respetando el Derecho de la Unión y sus principios generales, incluido el principio de proporcionalidad. Para apreciar si esa sanción es conforme con ese principio, incumbe a los órganos jurisdiccionales nacionales tomar en consideración, en particular, la naturaleza y la gravedad de la infracción que tal sanción pretende castigar, así como el modo en que se determina el importe de la misma (véase, por analogía, la sentencia de 19 de julio de 2012, Redlihs, C-263/11, EU:C:2012:497, apartados 44 a 47).*

*41. Por consiguiente, la Directiva 2003/96 y el principio de proporcionalidad deben interpretarse en el sentido de que se oponen a una normativa nacional en virtud de la cual, en caso de no presentación de un resumen mensual de las declaraciones de los compradores dentro del plazo establecido, se aplica al combustible vendido el tipo del impuesto especial previsto para los carburantes, incluso aunque se haya comprobado que no existe ninguna duda de que ese producto se ha destinado a calefacción.”*

Criterio este reiterado en la precitada sentencia Vakaru Baltijos laivu statykla, de 13 de julio de 2017 (asunto C-151/16), en la que se indica lo que sigue:

*Sobre la segunda cuestión prejudicial*

*41. Mediante su segunda cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, esencialmente, si el artículo 14, apartado 1, letra c), de la Directiva 2003/96 debe interpretarse en el sentido de que se opone a una normativa de un Estado miembro, como la controvertida en el litigio principal, que excluye la aplicación de la exención prevista en dicha disposición debido a que el suministro de productos energéticos a un buque se ha efectuado sin cumplir los requisitos formales previstos por la mencionada normativa, aun cuando ese suministro cumpla todas las condiciones de aplicación previstas en aquella disposición de la Directiva.*

42. A este respecto, procede recordar que tanto la sistemática como la finalidad de la Directiva 2003/96 se asientan en el principio de que los productos energéticos son gravados en función de su utilización efectiva (sentencia de 2 de junio de 2016, ROZ-SWIT, C-418/14, EU:C:2016:400, apartado 33).

43. En la medida en que la Directiva 2003/96 no prevé ningún mecanismo de control de la utilización del carburante destinado a la navegación ni medidas destinadas a combatir el fraude fiscal asociado a la venta de carburante, incumbe a los Estados miembros adoptar tales mecanismos de control y tales medidas en su Derecho nacional, respetando al mismo tiempo el Derecho de la Unión, y establecer los requisitos de las exenciones previstas en el artículo 14, apartado 1, de la mencionada Directiva (véanse, por analogía, las sentencias de 2 de junio de 2016, ROZ-SWIT, C-418/14, EU:C:2016:400, apartado 23, y de 2 de junio de 2016, Polihim-SS, C-355/14, EU:C:2016:403, apartado 57).

44. No obstante, el Tribunal de Justicia ha declarado que el margen de apreciación reservado a los Estados miembros mediante una fórmula introductoria, como la que figura en el artículo 14, apartado 1, según la cual dichos Estados otorgarán las exenciones «en las condiciones que ellos establezcan para garantizar la franca y correcta aplicación de dichas exenciones y evitar cualquier fraude, evasión o abuso», no puede cuestionar el carácter incondicional de una obligación de exención (sentencia de 17 de julio de 2008, Flughafen Köln/Bonn, C-226/07, EU:C:2008:429, apartado 31).

45. Por otra parte, el Tribunal de Justicia ha declarado también que, en el ejercicio de la facultad de que disponen de establecer las condiciones a las que se supedita la exención prevista en el artículo 14, apartado 1, de la Directiva 2003/96, los Estados miembros deben respetar los principios generales del Derecho que forman parte del ordenamiento jurídico de la Unión, entre los cuales figura, en particular, el principio de proporcionalidad (sentencia de 2 de junio de 2016, Polihim-SS, C-355/14, EU:C:2016:403, apartado 59).

46. Así, la negativa de las autoridades nacionales a eximir del impuesto especial productos energéticos, por el mero hecho de que no se cumplen determinados requisitos que deben ser respetados en virtud del Derecho nacional para obtener esa exención, sin que se compruebe, sobre la base de las pruebas aportadas, si se cumplen las exigencias de fondo necesarias para que esos productos energéticos sean utilizados para fines que den derecho a exención, va más allá de lo necesario para garantizar la franca y correcta aplicación de la mencionada exención y evitar cualquier fraude, evasión o abuso (véase, por analogía, la sentencia de 2 de junio de 2016, Polihim-SS, C-355/14, EU:C:2016:403, apartado 62).

47. Pues bien, una normativa nacional, como la controvertida en el litigio principal, que supedita la aplicación de la exención prevista en el artículo 14, apartado 1, letra c), de la Directiva 2003/96 al requisito de que el suministrador de combustible afectado disponga de una autorización para abastecer de carburante a los buques y cumplimente determinadas formalidades, es contrario a la sistemática y a la finalidad de esta Directiva, ya que condiciona el derecho a esa exención al cumplimiento de requisitos formales sin relación con la utilización real de los productos energéticos de que se trata.

48. Por otra parte, tales requisitos no resultan necesarios en absoluto para garantizar la franca y correcta aplicación de la referida exención y evitar cualquier fraude, evasión o abuso.

49. Además, de los autos aportados al Tribunal de Justicia no resulta que los productos energéticos controvertidos en el litigio principal hayan sido utilizados para fines distintos de los previstos en el artículo 14, apartado 1, letra c), de la Directiva 2003/96 o que su suministro se realizase con el fin de disfrutar de forma fraudulenta o abusiva de la mencionada exención.

50. Por el contrario, según la resolución de remisión, esos productos energéticos fueron utilizados para una navegación entre dos puertos marítimos de Estados miembros de la Unión.

51. Por tanto, una normativa como la controvertida en el litigio principal, que condiciona la aplicación de la exención prevista en el artículo 14, apartado 1, letra c), de la Directiva 2003/96 al cumplimiento de requisitos formales sin relación con la utilización real de los productos energéticos de que se trata ni tampoco con los requisitos materiales exigidos por esa disposición, desvirtúa el carácter incondicional de la obligación de eximir del impuesto prevista en la mencionada disposición y vulnera el principio de proporcionalidad.

52. En estas circunstancias, procede responder a la segunda cuestión prejudicial que el artículo 14, apartado 1, letra c), de la Directiva 2003/96 debe interpretarse en el sentido de que se opone a una normativa de un Estado miembro, como la controvertida en el litigio principal, que excluye la aplicación de la exención prevista en dicha disposición debido a que el suministro de productos energéticos a un buque se efectuó sin cumplir los requisitos formales previstos por esa normativa nacional, aun cuando ese suministro cumpla todas las condiciones de aplicación previstas en aquella disposición de la Directiva.”

A la vista de lo antedicho, este Tribunal Central al igual que el Tribunal Supremo cambia el criterio que venía manteniendo en, entre otras, la Resolución de 11 de mayo de 2010, RG 1505/09.

En el supuesto que nos ocupa la Administración entiende que la superación de la previsión de consumo de alcohol que figura en la memoria debe dar lugar, por sí solo, a la exigencia del impuesto especial en la medida en que debe considerarse que dicha previsión de alcohol opera como límite del derecho a la devolución de alcohol prevista en el artículo 43 de la Ley de Impuestos Especiales.

Sin embargo, la aplicación de la jurisprudencia reproducida anteriormente nos lleva a la conclusión contraria, en la medida en que, en el presente supuesto simplemente se ha producido una superación de la cantidad de alcohol inicialmente comunicada como previsible, sin que exista duda de que el mismo se ha empleado en la elaboración del producto X autorizado en la memoria.

Así lo recoge la Inspección en el acta, cuando señala lo siguiente:

“La inspección requirió aparte de los libros registros de alcohol de la empresa, la aportación de Informes de producción con indicación de volúmenes de alcohol utilizado y volumen de producto fabricado por orden de fabricación.

Analizada y comparada toda la documentación anteriormente reseñada a juicio de la inspección no existen discrepancias entre las anotaciones de alcohol recibido y consumos de alcohol que figuran en los libros registro de alcohol con los informes de producción en los que se refleja por productos y órdenes de fabricación el consumo de alcohol.”

No cuestiona, por tanto, la Inspección que el alcohol ha sido utilizado en la forma prevista en la memoria, por lo que siguiendo el criterio fijado por el TJUE y acogido por el Tribunal Supremo, no procedería, sin más, la denegación de la devolución solicitada.

Además se ha de citar, en este sentido la modificación practicada en el Reglamento de Impuestos Especiales por el Real Decreto 1074/2004, de 19 de diciembre, que ha introducido un nuevo artículo, el 57 bis, en el que se indica lo siguiente:

*“1. En las solicitudes de inscripción en el Registro territorial de usuarios de alcohol total o parcialmente desnaturalizado, así como de usuarios de alcohol sin desnaturalizar y de beneficiarios de las devoluciones del impuesto a las que hacen referencia los artículos 54 y 80, la memoria a aportar contendrá, como mínimo, la siguiente información:*

- a) Justificación de la necesidad de utilización de alcohol etílico.*
- b) Explicación del proceso industrial, con indicación de la fase en la que se utiliza el alcohol etílico.*
- c) Productos que se van a obtener mediante la utilización del alcohol.*
- d) Cantidad de alcohol que se precisa para la obtención de cada unidad de producto.*
- e) Indicación de si los productos obtenidos contienen alcohol.*
- f) Destino del alcohol, en el caso de que no se incorpore a los productos obtenidos ni desaparezca en el proceso de obtención de los mismos.”*

De la lectura del citado precepto resulta que la obtención de la devolución del impuesto soportado no se supedita a la comunicación de una previsión de alcohol, debiendo no obstante indicarse la cantidad de alcohol que se precisa para la obtención de cada unidad de producto.

En definitiva, procede estimar las pretensiones de la interesada anulando el acto administrativo impugnado por considerar que el incumplimiento de las obligaciones formales previstas en el artículo 80 del Reglamento de Impuestos Especiales, no justifica, en el presente supuesto, la exigencia de las devoluciones obtenidas por la interesada, en la medida en que se ha justificado que el uso del alcohol se ajustó a lo establecido en la memoria comunicada por la misma al Departamento de Aduanas.

Por lo expuesto,

**EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL**, en SALA, en la presente reclamación económico-administrativas,



## ACUERDA

**estimarla** anulando el acto administrativo impugnado.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Función Pública.