

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ083955

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 20 de octubre de 2021

Sala 2.^a

R.G. 5971/2018

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.* Alega la interesada que la falta de actualización de la memoria descriptiva es un requisito formal, que en ningún caso puede suponer la pérdida del derecho a la exención, y que la memoria descriptiva presentada en 2014, incluye todos los productos fabricados por la entidad.

Al respecto de la pérdida automática de los beneficios fiscales en caso de incumplimientos formales se ha pronunciado el Tribunal Supremo, en STS, de 30 de septiembre de 2020, recurso nº 3528/2019 (NFJ079233), rechazando el automatismo, de suerte que el incumplimiento formal conlleva ineluctablemente la pérdida del beneficio fiscal. La imposición de requisitos formales, resulta adecuada siempre que sean proporcionados, y no es proporcionado que se elimine el beneficio fiscal por el mero hecho del incumplimiento con abstracción de si se ha cumplido materialmente el destino al que se condiciona la obtención de la ventaja, que debe comprobarse sobre la base de las pruebas aportadas.

Por tanto, el mero incumplimiento de determinados requisitos formales que deben ser respetados en virtud del Derecho nacional para obtener una exención, en caso de satisfacer las exigencias de fondo necesarias para que esos productos sean utilizados para fines que den derecho a exención, determina que no procede que la Administración pueda negar al sujeto pasivo del impuesto el derecho a aplicar la exención, y exigir el pago al tipo ordinario sin poner en cuestión que el producto ha sido destinado a los fines que justifican la aplicación de la exención, con el exclusivo fundamento de que ha incumplido algún requisito formal. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

Ley 38/1992 (Ley II.EE), art. 42.

RD 1165/1995 (Rgto II.EE), arts. 40 y 75.

Tratado de 25 de marzo de 1957 (TFUE), art. 267.

En Madrid, se ha constituido el Tribunal como arriba se indica, para resolver en única instancia la reclamación de referencia, tramitada por procedimiento general.

Se ha visto la presente reclamación contra la liquidación emitida por la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, de fecha 18 de mayo de 2018, por el concepto Impuesto sobre el Alcohol y Bebidas Derivadas, ejercicios 2013 y 2014, y por importe de 2.684.338,85 euros.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

El día 23/11/2018 tuvo entrada en este Tribunal la presente reclamación, interpuesta en 21/11/2018 contra la liquidación anteriormente indicada.

Segundo.

En fecha 22 de noviembre de 2010 la reclamante solicita alta en el Registro Territorial de II.EE, así como, concesión de tarjeta de suministro CAE, como sucesora universal de **XW**, con el fin de realizar las actividades de fabricación que ésta venía desarrollando y en las mismas instalaciones.

Tercero.

El establecimiento de titularidad de la reclamante, figura de alta en el Registro Territorial, desde el 10 de diciembre de 2010 , a efectos del Impuesto Especial sobre el Alcohol, como usuario de alcohol parcialmente desnaturalizado con CAE N° ... y situado en ...

Cuarto.

Durante el periodo objeto de regularización, la actividad llevada a cabo por la reclamante consistía en la fabricación, importación, exportación, almacenaje, transporte, distribución y comercialización de complementos alimenticios, productos sanitarios, cosméticos y para el cuidado de la piel y de higiene personal.

Quinto.

La reclamante presenta en fecha 1 de agosto de 2014, Memoria descriptiva del uso del alcohol que reciben con exención, indicando grupos de productos, sin especificar productos concretos.

Por lo que en la fecha objeto de regularización, de conformidad con la información examinada por la Administración, se encontraban vigentes dos memorias descriptivas, la presentada por **XW** en fecha 28 de mayo de 2004 en la que se relacionan 27 productos comerciales, con especificación de su nombre comercial, número de fórmula y el porcentaje de alcohol utilizado, y la presentada por la reclamante, en fecha 1 de agosto de 2014.

Sexto.

De conformidad con los datos que obran en el expediente se determina que, en función de la información incorporada en la memoria descriptiva de 2004 se producen las siguientes situaciones :

- Se contabilizan en los libros registros de alcohol, mermas en almacenamiento superiores a las admitidas en el Reglamento de IIEE, en un total de 6.904,33 litros de alcohol puro.
 - La existencia de productos nuevos no incluidos en la memoria de 2004, con un consumo de 36.413,44 litros de alcohol puro.
 - Excesos de consumo de alcohol en relación con el proceso descrito en la memoria de 2004, considerando la merma admitida y especificada en el RIE, en un total de 202.266,72 litros de alcohol puro.
- Por lo que respecta a la memoria descriptiva presentada por la reclamante en 2014 y atendiendo al proceso de producción especificado por la misma, así como a la merma admitida por el RIE , se determina que :
- Se produce un exceso de consumo de 5.051,99 litros de alcohol puro.

El 19 de septiembre de 2016 se notificó a la reclamante el inicio de las comprobaciones inspectoras de carácter general previstas en el art. 145 de la Ley 58/2003, General Tributaria, referentes a los ejercicios 2013 y 2014 por el concepto Impuesto sobre el Alcohol y Bebidas Derivadas.

Séptimo.

En fecha 18 de mayo de 2018 se constituyó la Inspección frente a la reclamante al objeto de documentar el resultado de las actuaciones de comprobación por el concepto y ejercicios indicados, formalizando al efecto acta de disconformidad ... formulando la siguiente propuesta de liquidación:

- Cuota: 2.261.827,78 euros.
- Intereses de demora: 422.511,07 euros.
- Total Deuda tributaria: 2.684.338,85 euros.

La propuesta de liquidación se basaba principalmente en la utilización de alcohol en la elaboración de productos que no estaban incluidos en las memorias descriptivas, a la realización de consumos imputados a productos que sí estaban incluidos en las memorias pero en los que se detectan consumos superiores a los especificados en la misma, así como, por contabilizarse pérdidas de almacenamiento por encima de los porcentajes admitidos en el RIE.

Octavo.

Disconforme con la resolución anterior, la interesada interpuso el presente recurso ante este Tribunal Económico-Administrativo Central, que fue registrado con R.G.: 5971/2018, alegando en síntesis lo siguiente:

- La falta de actualización de la memoria descriptiva es un requisito formal, que en ningún caso puede suponer la pérdida del derecho a la exención.
- La memoria descriptiva presentada en 2014, incluye todos los productos fabricados por la entidad.

- La liquidación practicada por pérdida del derecho a la exención, es contraria a la Directiva 92/83 CEE, realizando la Administración una interpretación incorrecta de la misma.

La reclamante no hace mención alguna en sus alegaciones respecto a la parte de la liquidación derivada del exceso de mermas acaecidas durante el almacenamiento.

Solicita así mismo, que este Tribunal eleve cuestión prejudicial ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea.

Finalmente, en fecha 11 de junio de 2021, formula alegaciones complementarias, indicando que de conformidad con lo dispuesto en la sentencia de la Audiencia Nacional de 16 de diciembre de 2020, recurso 71/2018, el mero incumplimiento de un requisito formal, no puede suponer la pérdida de un beneficio fiscal.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

Este Tribunal es competente para resolver de conformidad con lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), así como en el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa (RGRVA), aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo. No concurre ninguna de las causas de inadmisibilidad previstas en el artículo 239.4 de la LGT.

Segundo.

Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:

La adecuación a derecho de la liquidación practicada por la Dependencia de Control Tributario y Aduanero.

Tercero.

Solicita la interesada el planteamiento por este Tribunal de una cuestión prejudicial ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) a efectos de que este se pronuncie sobre la adecuación de la actuación de la Administración a la normativa de la Unión.

Al planteamiento de las cuestiones prejudiciales se refiere el artículo 267 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (antiguo artículo 234 del Tratado Constitutivo de la Comunidad Europea) estableciendo lo siguiente:

"El Tribunal de Justicia de la Unión Europea será competente para pronunciarse, con carácter prejudicial:

a) sobre la interpretación de los Tratados;

b) sobre la validez e interpretación de los actos adoptados por las instituciones, órganos u organismos de la Unión;

Cuando se plantee una cuestión de esta naturaleza ante un órgano jurisdiccional de uno de los Estados miembros, dicho órgano podrá pedir al Tribunal que se pronuncie sobre la misma, si estima necesaria una decisión al respecto para poder emitir su fallo.

Cuando se plantee una cuestión de este tipo en un asunto pendiente ante un órgano jurisdiccional nacional, cuyas decisiones no sean susceptibles de ulterior recurso judicial de Derecho interno, dicho órgano estará obligado a someter la cuestión al Tribunal.

Cuando se plantee una cuestión de este tipo en un asunto pendiente ante un órgano jurisdiccional nacional en relación con una persona privada de libertad, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea se pronunciará con la mayor brevedad".

Es de señalar que, conforme a la interpretación que hacía el propio Tribunal de Justicia de la Unión Europea del concepto «órgano jurisdiccional», (véase, en ese sentido, la sentencia de 21 de marzo de 2000, Gabalfrisa y otros, C-110/98 a C-147/98, apartado 39) a partir de la resolución de 29 de marzo de 1990, se estableció como criterio que el Tribunal Económico-Administrativo Central, es un «órgano jurisdiccional» al reunir los cuatro requisitos exigidos por dicha jurisprudencia, esto es: a) origen legal, b) permanencia, c) jurisdicción obligatoria, y d) decisión en Derecho.

No obstante lo anterior, el TJUE, en su reciente sentencia de 21 de enero de 2020, Banco de Santander, S. A., C-274/14, ha revisado su doctrina, habida cuenta, en particular, de la jurisprudencia más reciente del Tribunal de Justicia relativa al criterio de independencia a que se atenderá cualquier organismo nacional para que pueda calificarlo de «órgano jurisdiccional» a efectos del artículo 267 TFUE, estableciendo que los Tribunales económico-administrativos no son «órganos jurisdiccionales» a efectos del artículo 267 TFUE.

A la vista de lo expuesto y dado que nos movemos en un sector armonizado, en el que la normativa doméstica ha de ser aplicada con arreglo a los criterios interpretativos señalados por el TJUE, este Tribunal Económico-Administrativo debe modificar su criterio, en el sentido de que los Tribunales Económico-Administrativos no son «órganos jurisdiccionales» a efectos del artículo 267 TFUE.

Consecuencia de lo anterior es que no les cabe a los citados órganos elevar cuestión prejudicial ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Esta facultad, según señala el Tribunal de Justicia de la Unión queda reservada a los órganos jurisdiccionales. Señala así la citada sentencia:

"Por otro lado, la existencia de recursos judiciales ante la Audiencia Nacional y el Tribunal Supremo contra las resoluciones que adoptan los TEA en el procedimiento económico-administrativo de reclamación permite garantizar la efectividad del mecanismo de remisión prejudicial previsto en el artículo 267 TFUE y la unidad de interpretación del Derecho de la Unión, dado que dichos órganos jurisdiccionales nacionales disponen de la facultad, o, en su caso, tienen la obligación, de plantear cuestiones prejudiciales al Tribunal de Justicia cuando para poder emitir su fallo sea necesaria una decisión sobre la interpretación o sobre la validez del Derecho de la Unión (véase, por analogía, la sentencia de 31 de enero de 2013, Belov, C-394/11, apartado 52)."

No obstante lo anterior, la pérdida de la facultad para elevar la cuestión prejudicial no exime a los tribunales económico administrativos, según señala el propio TJUE en su reciente sentencia, de la obligación de garantizar la aplicación del Derecho de la Unión al adoptar sus resoluciones e inaplicar, en su caso, las disposiciones nacionales que resulten contrarias a las disposiciones de Derecho de la Unión dotadas de efecto directo, ya que esa obligación recae sobre el conjunto de autoridades nacionales competentes y no solamente sobre las autoridades judiciales (véanse, en ese sentido, las sentencias de 22 de junio de 1989, Costanzo, 103/88, apartados 30 a 33; de 14 de octubre de 2010, Fuß, C-243/09, apartados 61 y 63, y de 4 de diciembre de 2018, Minister for Justice and Equality y Commissioner of An Garda Síochána, C-378/17, apartados 36 y 38).

Criterio que constituye doctrina de este Tribunal contenida en resoluciones 00/04359/2017 y 00/3724/2017, ambas de 26 de febrero de 2020.

Cuarto.

La Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales (en adelante, LIE) regula en su artículo 42 una exención para los supuestos de alcohol parcialmente desnaturalizado :

"Estarán exentas, en las condiciones que reglamentariamente se establezcan, además de las operaciones a que se refieren los artículos 9 y 21, las siguientes:

(...)

2. La fabricación e importación de alcohol que se destine a ser parcialmente desnaturalizado, así como la importación de alcohol parcialmente desnaturalizado, mediante el procedimiento que se establezca reglamentariamente, para ser posteriormente utilizado en un fin previamente autorizado distinto del consumo humano por ingestión.

(...)"

Para la aplicación de esta exención por alcohol parcialmente desnaturalizado, deben cumplirse los requisitos establecidos en el artículo 75 del Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio, por el que se aprueba el Reglamento de los Impuestos Especiales (en adelante RIE), aplicable *ratione temporis* :

Artículo 75. Utilización de alcohol parcialmente desnaturalizado.

1. Los industriales que no puedan utilizar, por exigencias sanitarias, técnicas o comerciales, el alcohol totalmente desnaturalizado ni el que ha sido parcialmente desnaturalizado con las sustancias aprobadas con carácter general, solicitarán del centro gestor la aprobación como desnaturalizante de la sustancia o sustancias por ellos propuestas. En el escrito deberán hacerse constar las razones que hacen necesaria la aprobación de un desnaturalizante específico, así como la descripción de los componentes básicos del desnaturalizante propuesto y la declaración, bajo su responsabilidad, de que el resto de los componentes del producto en que se va a utilizar el alcohol no interfiere con las sustancias propuestas como desnaturalizantes.

2. El centro gestor resolverá la petición, autorizando, en su caso, la utilización de las sustancias propuestas como desnaturalizante.

3. Los industriales que deseen utilizar alcohol parcialmente desnaturalizado con los desnaturalizantes aprobados con carácter general, así como aquéllos a los que se haya autorizado la utilización de un desnaturalizante específico, según lo establecido en los apartados 1 y 2 anteriores, solicitarán la inscripción del establecimiento en

que van a utilizar el alcohol parcialmente desnaturalizado, en el registro territorial de la oficina gestora correspondiente a dicho establecimiento.

4. Para la inscripción en el registro, será condición necesaria la prestación de una garantía por un importe del 1 por 100 de las cuotas que corresponderían a la cantidad de alcohol consumida o que se espera consumir, anualmente, aplicando el tipo establecido en el artículo 39 o en el apartado 6 del artículo 23, ambos de la Ley.

5. (Derogado)

6. En el establecimiento donde se utilice el alcohol parcialmente desnaturalizado, se llevará un libro registro en el que, diariamente, se anotarán, en el cargo el alcohol recibido y en la data el utilizado.

7. El alcohol parcialmente desnaturalizado únicamente podrá ser objeto de utilización en las condiciones establecidas en este Reglamento, en un proceso industrial determinado para la obtención de productos no destinados al consumo humano por ingestión, excepto en aquellos casos en los que ni el alcohol ni el desnaturalizante se incorporen al producto final obtenido en el proceso, y siempre que el producto utilizado como desnaturalizante estuviese autorizado para dicho consumo por las autoridades sanitarias en la fabricación de dichos productos. La aplicación de la exención se considerará limitada a los procesos de fabricación de los productos que se describan en la memoria presentada, especificando el porcentaje en que interviene el alcohol, y a los que la oficina gestora hubiera dado su conformidad. Cualquier modificación ulterior de los datos tenidos en cuenta para la inscripción deberá ser comunicada previamente a la oficina gestora, a los efectos de lo dispuesto en el artículo 40.9 del Reglamento.

(...).

El artículo 40 del RIE, aplicable rationi temporis, establece la obligación de la inscripción en el registro Territorial de los impuestos especiales y los requisitos para darse de alta:

1. Los titulares de fábricas, depósitos fiscales y almacenes fiscales, los destinatarios registrados respecto de los correspondientes depósitos de recepción, los expedidores registrados, quienes ostenten la condición de sujetos pasivos, en calidad de sustitutos del contribuyente, de acuerdo con lo previsto en el artículo 8.3 de la Ley, los reexpedidores, aquellos detallistas, usuarios y consumidores finales que se determinan en este Reglamento y las empresas que realicen ventas a distancia, estarán obligados, en relación con los productos objeto de los impuestos especiales de fabricación, a inscribirse en el registro territorial de la oficina gestora en cuya demarcación se instale el correspondiente establecimiento o, en su caso, donde radique el correspondiente domicilio fiscal. Cuando el establecimiento se extienda por el ámbito territorial de más de una oficina gestora, la inscripción deberá efectuarse en la oficina gestora en cuyo ámbito territorial esté ubicado el centro de gestión y control de dicho establecimiento.

2. Con carácter general las personas o entidades que resulten obligadas a inscribirse en el registro territorial deberán figurar de alta en el Censo de Empresarios, Profesionales y Retenedores en el epígrafe correspondiente a la actividad a desarrollar así como estar al corriente, junto con sus administradores, incluidos los de hecho, en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, y presentarán ante la oficina gestora que corresponda una solicitud a la que acompañará la siguiente documentación:

a) El nombre y apellidos o razón social, domicilio fiscal y número de identificación fiscal del solicitante, así como, en su caso, del representante, que deberá acompañar la documentación que acredite su representación.

b) La clase de establecimiento y el lugar en que se encuentre situado, con expresión de su dirección y localidad, o, en su caso, que se trata de un expedidor registrado, un representante fiscal o un suministrador de gas natural que ostente la condición de sujeto pasivo de acuerdo con lo previsto en el apartado 3 del artículo 8 de la Ley.

c) Breve memoria descriptiva de la actividad que se pretende desarrollar en relación con la inscripción que se solicita.

d) Plano a escala del recinto del establecimiento con indicación de los elementos de almacenamiento existentes así como, en su caso, de los elementos y aparatos de fabricación. La oficina gestora podrá autorizar que una zona delimitada del local en que se encuentre instalada una fábrica se considere fuera de la misma, a los únicos efectos del almacenamiento y ulterior reexpedición de productos por los que se devengó el impuesto con ocasión de la salida y que posteriormente fueron devueltos a su titular.

.....)

h) Si se trata de fábricas, deberá aportarse una memoria técnica que describa tanto el funcionamiento de los elementos y aparatos de fabricación como los procesos de elaboración de los productos que se pretende obtener.

3. La oficina gestora, comprobada la conformidad de la documentación, autorizará la inscripción en el registro territorial. En el acuerdo de autorización podrán establecerse limitaciones y condiciones particulares de funcionamiento. Una vez notificado el acuerdo se procederá a la inscripción. La notificación de la autorización de la

inscripción será el momento a partir del cual comienza la eficacia de la misma, salvo que el Reglamento prevea otro distinto.

...)

6. Recibida la documentación, la oficina gestora podrá solicitar que los servicios de inspección realicen las comprobaciones que puedan considerar oportunas, con el fin de verificar que las instalaciones y aparatos corresponden a los declarados y reúnen las condiciones exigidas por el presente Reglamento. Si no solicita dicho informe la oficina gestora procederá a formalizar un acuerdo de autorización y a realizar la inscripción con arreglo a la documentación aportada.

7. Si la oficina gestora ha solicitado el informe de la Inspección y ésta no formula objeciones en el plazo de quince días, dicha oficina gestora podrá acordar la autorización de inscripción y proceder a inscribir el establecimiento con carácter provisional conforme a la documentación aportada y a reserva del informe de la Inspección.

8. El incumplimiento de las normas, limitaciones y condiciones establecidas en la Ley y en este Reglamento y, en su caso, en las establecidas en el acuerdo de autorización, y en particular la insuficiencia de garantía, dará lugar a la revocación de la autorización concedida.

.....)

9. Cualquier modificación ulterior en los datos consignados en la declaración inicial o que figuren en la documentación aportada deberá ser comunicada a la oficina gestora.

10. Sin perjuicio de las autorizaciones que corresponda otorgar a otros órganos administrativos, una vez efectuada la inscripción la oficina gestora entregará al interesado una tarjeta acreditativa de la inscripción en el registro sujeta a modelo aprobado por la oficina gestora, en la que constará el CAE que el titular deberá hacer constar en todos los documentos exigidos en este Reglamento en relación con los impuestos especiales de fabricación.

Sentado lo anterior, se procede a analizar las alegaciones efectuadas por la reclamante.

Quinto.

Alega la reclamante que la falta de actualización de la memoria descriptiva es un requisito formal, que en ningún caso puede suponer la pérdida del derecho a la exención, que la memoria descriptiva presentada en 2014, incluye todos los productos fabricados por la entidad, y que por todo ello, la liquidación practicada por la Administración es contraria a la Directiva 92/83 CEE, realizando la Administración una interpretación incorrecta de la misma.

La regularización, de conformidad con los datos que obran en el expediente, se practicó por la Administración en los siguientes términos :

"(...)

De manera que la Ley no pretende gravar el alcohol que se utiliza fuera del consumo humano por ingesta, sino que lo que exime del mismo, exención - eso sí- que condiciona al cumplimiento de los requisitos que aseguran su estricto control, tanto en razón de su destino como mediante su previa desnaturalización que lo hace impropio para el consumo por ingestión y en esta línea el controvertido precepto reglamentario autoriza su utilización en las condiciones establecidas en el propio reglamento (como son las de los apartados 3 a 6 del propio precepto) que sirven para controlar la utilización que realizan los industriales del alcohol parcialmente desnaturalizado en un determinado proceso industrial.

De ello cabe concluir que la finalidad y objetivo de la ley es que el alcohol no se grave en las actividades productivas que lo utilicen parcialmente desnaturalizado -ya que en tal estado no puede ser utilizado para la elaboración de bebidas- y cumplan efectivamente con los requisitos formales del mencionado control.

(...) estamos ante un régimen que beneficia a los autorizados que se someten a las condiciones impuestas que pretenden asegurar que los productos que deban ser gravados realmente lo sean, en supuestos como el que nos ocupa, al recibirse mayor cantidad de la autorizada, el régimen suspensivo no se completa correctamente, por lo que debe reputarse inexistente, circulando el producto fuera de este régimen especial, produciéndose el devengo, artículo 7, y viniendo el poseedor, artículo 8.7, obligado al pago del impuesto. El hecho de que posteriormente el alcohol parcialmente desnaturalizado se haya destinado al uso para el que se prevé la exención no quita que en la fase que examinamos, por las irregularidades vistas y [por] obviar el control del artículo 75.5 del [Reglamento], el alcohol hubiera podido ser regenerado o incluso en forma tóxica puesto en el comercio, pudiendo dar, desde luego, lugar a operaciones rentables»..."

(...)

4. En consecuencia, se formula la siguiente propuesta de liquidación respecto de los conceptos que se indican:"

En aplicación de los tipos vigentes en el momento del devengo, se liquida el total de consumo de alcohol de los productos no incluidos en memoria, para los productos incluidos en las memorias vigentes en los correspondientes periodos, los excesos de consumos de alcohol, sobre los porcentajes señalados en la memoria del 2004, y para los productos que no son idénticos a los contenidos en dicha memoria, pero si están amparados en la memoria presentada en el 2014, los excesos de consumos de alcohol sobre los porcentajes de las fichas técnicas. Así mismo se liquidan los excesos de las mermas de almacenamiento de alcohol (...).

(..).

Al respecto de la pérdida automática de los beneficios fiscales en caso de incumplimientos formales se ha pronunciado el Tribunal Supremo, Sala de lo Contencioso-Administrativo, en fecha 30 de septiembre 2020, (recurso 3528/2019). En relación con la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea contenidas en la sentencia de 2 de junio de 2016, *Roz-wit*, (C-418/14 ; UE:C:2016:400), ha interpretado que la Directiva 2003/96/CE y en la sentencia de 13 de julio de 2017, *Vakarø Baltijos laivø statykla* (C-151/16 ; EU:C:2017:537), acordando lo siguiente:

"(...)

SEGUNDO.- *Sobre la interpretación del Derecho europeo.*

En el auto de admisión entre las normas a interpretar se identifica el art. 27.1 de la Directiva 92/83/CEE del Consejo, de 19 de octubre de 1992, relativa a la armonización de las estructuras de los impuestos especiales sobre el alcohol y las bebidas alcohólicas.

En concreto, respecto del caso que nos ocupa, la norma específica es la contemplada en el apartado f) cuyo tenor es el siguiente:

"1. Los Estados miembros eximirán a los productos contemplados en la presente Directiva del impuesto especial armonizado, siempre que reúnan las condiciones que fijen con el fin de garantizar la correcta aplicación de tales exenciones y de evitar fraudes, evasiones y abusos:

(...)

f) cuando se utilicen directamente o como componentes de productos semielaborados para la producción de alimentos, rellenos o no, siempre que el contenido de alcohol en cada caso no supere los 8,5 litros de alcohol puro por cada 100 kg de producto en el caso de los bombones y 5 litros de alcohol puro por cada 100 kg de producto en el caso de otro tipo de productos".

(...)

En esta se mueve la sentencia impugnada cuando recoge que:

"Siguiendo al Abogado del Estado, la Sentencia del TJUE de 9 diciembre 2010 C-163/09 señala que: "En estas circunstancias, procede responder a la segunda cuestión que el Artículo 27, apartado 1, letra f), de la Directiva 92/83 debe interpretarse en el sentido de que la concesión de la exención prevista en esta disposición sólo puede supeditarse al cumplimiento de requisitos como los que impone la normativa nacional analizada en el litigio principal -limitación de las personas que pueden presentar una solicitud de devolución, establecimiento de un plazo de cuatro meses para presentar dicha solicitud y fijación de un importe mínimo de devolución- cuando se haya demostrado, a partir de elementos concretos, objetivos y comprobables, que estos requisitos son necesarios para garantizar la correcta aplicación de dichas exenciones y para evitar fraudes, evasiones y abusos. Corresponde al órgano jurisdiccional remitente comprobar si tal es el caso en relación con los requisitos establecidos por esta normativa."

Conforme a lo establecido en esta sentencia, los requisitos exigidos en el presente caso son necesarios para determinar si es procedente el beneficio de la exención legalmente prevista, por lo que la exigencia de una memoria descriptiva de los productos en los que se emplea el alcohol para cuya exención se solicita la autorización no es contraria a la normativa europea y sigue reconociéndose el derecho a la devolución, tan solo se exige una memoria en la que se describan los productos que van a beneficiarse, evitando aquellos otros que desconoce la Administración que se van a fabricar por la empresa utilizando un porcentaje de alcohol y sobre el que se va a solicitar una devolución".

Ciertamente sobre esta cuestión no existe polémica entre las partes pues en ambos casos se viene a reconocer, expresamente el Abogado del Estado, tácitamente la recurrente al no entrar sobre esta cuestión, que los

citados artículos del reglamento no son contrarios a la normativa europea, como así se recoge en la sentencia de instancia.

TERCERO.- Sobre el automatismo denunciado de pérdida de los beneficios por el mero incumplimiento de los requisitos formales. Doctrina jurisprudencial.

Ya se ha dejado dicho anteriormente que la parte recurrente centra sus críticas precisamente en el referido automatismo, así se recoge en la propia sentencia impugnada, "La parte actora en su demanda manifiesta que el mero incumplimiento formal no debe suponer la automática pérdida de la devolución, principio de proporcionalidad", y en tal sentido desarrolla su oposición a la sentencia la parte recurrente.

La sentencia recurrida rechaza la aplicación de la doctrina jurisprudencial contenida en la sentencia de este Tribunal Supremo de 27 de febrero de 2018, rec. cas. 914/2017, -y posteriores-, justificando que se trata de asuntos distintos el resuelto en esta y el que fue objeto de análisis en el presente pleito. Sin embargo, hace alusión y se refiere a otras sentencias de este Tribunal que sirvieron de base a los argumentos desestimatorios desarrollados por el TEAC, en las que se recoge la doctrina jurisprudencial, y que contienen un cuerpo doctrinal común centrado en el alcance de los requisitos formales establecidos en la normativa nacional para alcanzar los beneficios fiscales y su acomodo a la norma y jurisprudencia comunitaria.

Pues bien, sobre la interpretación y alcance del Derecho europeo, en relación con la normas nacionales en cuanto a la obtención de los beneficios fiscales cuando se incumple los requisitos formales exigidos, este Tribunal se ha pronunciado en varias sentencias, valgan al efecto las de 7 de julio de 2014, rec. cas. 3370/2012, ó 15 de diciembre de 2014, rec. cas. 269/2012. Pero es de hacer notar que esta jurisprudencia ha ido evolucionando sobre la base del principio de proporcionalidad y, a la actualidad, la doctrina jurisprudencial aplicable a estos casos se contiene en la sentencia de 27 de febrero de 2018, antes citada, a la que han seguidos otras posteriores.

Se dijo entonces lo siguiente:

" 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; ES:TS:2010:5924) y 10 de noviembre de 2011 (**casación** 2505/2007, FJ 3º; ES:TS:2011:8383), 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-wit,(C-418/14 ; UE:C:2016:400), 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-wit, dictada en 2016 no es nuevo y responde a un planteamiento de los jueces de Luxemburgo conforme al que no cabe "sustantivizar" 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; EU:C:2007:549) y 20 de octubre de 2016, Plöckl (C-24/15, apartado 39; EU:C:2016:791)].

8. En relación con los impuestos especiales, el criterio ha sido reiterado recientemente en la sentencia de 13 de julio de 2017, Vakarø Baltijos laivø statykla (C-151/16 ; EU:C:2017:537), 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 al 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".

La doctrina jurisprudencial, por tanto, rechaza el automatismo, de suerte que el incumplimiento formal conlleve ineluctablemente la pérdida del beneficio fiscal. La imposición de requisitos formales resultan adecuados siempre que resulten proporcionados; no es proporcionado que se elimine el beneficio fiscal por el mero hecho del incumplimiento con abstracción de si se ha cumplido materialmente el destino al que se condiciona la obtención de la ventaja, que debe comprobarse sobre la base de las pruebas aportadas. En definitiva, "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 al mismo han sido destinados a los fines que dan derecho a la ventaja fiscal".

De todo lo anterior resulta que la sentencia impugnada siendo correcta, como antes se dijo, al considerar que los artículos reglamentarios visto no son contrarios al Derecho europeo, sin embargo no resulta completa, en tanto que como se ha indicado debió descender a realizar un análisis de proporcionalidad en los términos indicados, en tanto que como se ha puesto de manifiesto formó parte del debate en la instancia.

CUARTO.- Proyección de la doctrina jurisprudencial sobre el caso enjuiciado.

Aspira el Sr. Abogado del Estado que de acoger la tesis de la parte recurrente, como así ha de ser, dado que no se entró a valorar por la Sala de instancia el material probatorio, lo procedente es retrotraer lo actuado para que para que "en la instancia se valore la posible concurrencia de los requisitos materiales para reconocer la devolución".

A nuestro entender sin embargo si existen datos suficientes, e incluso una valoración de la Sala de instancia que conduce derechamente a acoger la pretensión actora.

Se deniega la devolución sobre la base de que la recurrente incumplió los requisitos formales, no incluyó en la memoria el pan de hamburguesa y el pan de perrito caliente, sin que estos requisitos fueran contrarios a la normativa comunitaria; pero del conjunto de lo actuado se desprende sin lugar a duda, y así lo reconoce la propia Sala de instancia cuando afirma que le hubiera bastado incluirlos en la memoria para obtener la modificación y la autorización, que si hubo cumplimiento material merecedor de la devolución. El relato fáctico y la discusión sobre si dichos panes podían entenderse comprendido en el genérico de pan, las cuatro líneas de producción que se abrieron que comprendía estos panes y en fin, que en la propia liquidación se de cuenta de que dichos panes si precisan de la utilización de alcohol, en el pan de hamburguesa 0'0050 y 0'010 y en el pan de perrito caliente 0'0050 y 0'0070, dejan poco margen para no posicionarse junto a la parte recurrente, haciendo inútil una retroacción cuando ninguna oposición se hizo en la instancia sobre el cumplimiento material y se desprende de lo actuado esta realidad.

(...)

En consecuencia, el mero incumplimiento de determinados requisitos formales que deben ser respetados en virtud del Derecho nacional para obtener una exención, en caso de satisfacer las exigencias de fondo necesarias para que esos productos sean utilizados para fines que den derecho a exención, determina que no procede que la

Administración pueda negar al sujeto pasivo del impuesto el derecho a aplicar la exención, y exigir el pago al tipo ordinario sin poner en cuestión que el producto ha sido destinado a los fines que justifican la aplicación de la exención, con el exclusivo fundamento de que ha incumplido algún requisito formal.

En el caso que nos ocupa, este Tribunal, estima lo alegado por la reclamante, considera que no procede la liquidación practicada por la Administración respecto al consumo de alcohol puro en productos no incluidos en la memoria toda vez que de los datos que obran en el expediente, no consta ninguna oposición de la Administración respecto del cumplimiento material de los requisitos exigibles para la aplicación de la exención.

Por lo expuesto

Este Tribunal Económico-Administrativo

ACUERDA

ESTIMAR EN PARTE la reclamación en los términos señalados en la presente resolución.

Sitio web del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas