

TRIBUNAL GENERAL DE LA UNIÓN EUROPEA

Sentencia de 1 de julio de 2026

Sala Segunda

Asunto T-361/25

SUMARIO:

II.EE. Impuestos Especiales de Fabricación. Impuestos Especiales sobre el Alcohol y Bebidas Alcohólicas. Circulación de productos en régimen suspensivo. Irregularidad producida en el transcurso de la circulación de productos sujetos a impuestos especiales. Exacción del impuesto especial debido a la falta de un documento de acompañamiento específico para los productos sujetos a impuestos especiales. Una normativa nacional que considere, mediante una ficción jurídica, que los productos han sido entregados y retirados del depósito fiscal cuando el depositario autorizado solo toma posesión indirecta de ellos no puede producir el devengo de los impuestos especiales en ese momento. Esta interpretación garantiza una aplicación uniforme del concepto de despacho a consumo y del momento del devengo en todos los Estados miembros. El art. 30 de la Directiva únicamente permite procedimientos simplificados para circulaciones realizadas íntegramente en el territorio nacional y solo respecto de aspectos procedimentales. No permite modificar las condiciones materiales del régimen suspensivo ni establecer excepciones al art. 20, apartado 2. En consecuencia, no autoriza a los Estados miembros a considerar que la mera toma de posesión indirecta pone fin a la circulación en régimen suspensivo e inicia una nueva. El Tribunal concluye que los arts. 7, apartados 1 y 2, letra a), 20, apartado 2, y 30 de la Directiva 2008/118 se oponen a una normativa nacional que establece esa ficción jurídica. Además, también concluye que el art. 27, apartados 1 y 2, de la Directiva 92/83 se opone a una normativa nacional que deniega la exención únicamente porque no se haya aportado la documentación exigida o esta se haya creado o transmitido fuera de plazo, cuando esté acreditado que los productos se utilizaron para fines exentos y no existan indicios de fraude, abuso o evasión fiscal.

TRIBUNAL GENERAL DE LA UNIÓN EUROPEA

En el asunto T-361/25,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por Finanzgericht Düsseldorf (Tribunal de lo Tributario de Düsseldorf, Alemania), mediante resolución de 22 de abril de 2025, recibida en el Tribunal de Justicia el 13 de mayo de 2025, en el procedimiento entre

Brenntag GmbH

y

Hauptzollamt Duisburg,

EL TRIBUNAL GENERAL (Sala Segunda, en formación de cinco Jueces),

integrado por la Sra. N. Póltorak, Presidenta, el Sr. G. Hesse (Ponente), la Sra. G. Steinfatt, y los Sres. D. Petrlík y I. Dimitrakopoulos, Jueces;

Abogada General: Sra. M. Brkan;

Secretario: Sr. V. Di Bucci;

vista la transmisión por el Tribunal de Justicia de la petición de decisión prejudicial al Tribunal General el 4 de junio de 2025, con arreglo al artículo 50 *ter*, párrafo tercero, del Estatuto del Tribunal de Justicia de la Unión Europea;

vista la materia contemplada en el artículo 50 *ter*, párrafo primero, letra b), del Estatuto del Tribunal de Justicia de la Unión Europea y la inexistencia de una cuestión independiente de interpretación en el sentido del artículo 50 *ter*, párrafo segundo, de dicho Estatuto;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos;

consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre de Brenntag, por los Sres. S. Benz y H. Richter, Rechtsanwälte;
- en nombre de Hauptzollamt Duisburg, por las Sras. B. Berger, L. Gorschütz, y M. Schwenn y el Sr. H. Tulowitzki, en calidad de agentes;
- en nombre de la Comisión Europea por los Sres. M. Björkland y C. Vollrath, en calidad de agentes;

vista la decisión adoptada por el Tribunal de Justicia, oída la Abogada General, de que el asunto sea juzgado sin conclusiones;

dicta la siguiente

Sentencia

1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación de los artículos 7, apartados 1 y 2, letra a), 20, apartado 2, y 30 de la Directiva 2008/118/CE del Consejo, de 16 de diciembre de 2008, relativa al régimen general de los impuestos especiales, y por la que se deroga la Directiva 92/12/CEE (DO 2009, L 9, p. 12), y del artículo 27, apartados 1 y 2, 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 (DO 1992, L 316, p. 21).

Síguenos en...

2 Esta petición se ha presentado en el contexto de un litigio entre Brenntag GmbH y el Hauptzollamt Duisburg (Oficina Principal de Aduanas de Duisburgo, Alemania) (en lo sucesivo, «Oficina de Aduanas»), en relación con la liquidación de los impuestos especiales sobre el alcohol que dicha empresa entregó a sus clientes durante el año 2016.

Marco jurídico

Derecho de la Unión

Directiva 92/83

3 El artículo 27, apartados 1 y 2, de la Directiva 92/83 dispone:

«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:

- a) cuando sean distribuidos en forma de alcohol totalmente desnaturalizado con arreglo a las disposiciones de un Estado miembro y dichos requisitos hayan sido debidamente notificados y aceptados con arreglo a lo dispuesto en los apartados 3 y 4. Esta exención dependerá de la aplicación de las disposiciones de la Directiva 92/12/CEE a la circulación comercial de alcohol totalmente desnaturalizado;
- b) cuando hayan sido desnaturalizados con arreglo a las disposiciones de un Estado miembro y utilizados para la fabricación de cualquier producto no destinado al consumo humano;
- c) cuando se utilicen para la producción de vinagre, del código NC 2209;
- d) cuando se utilicen para la producción de medicamentos, de acuerdo con la Directiva del Consejo 65/65/CEE;
- e) cuando se utilicen en la preparación de aromatizantes para la elaboración de productos alimenticios y bebidas no alcohólicas cuyo grado alcohólico volumétrico adquirido no supere el 1,2 %;
- 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 de chocolate y 5 litros de alcohol puro por cada 100 kg de producto en el caso de otro tipo de productos.

2. Los Estados miembros podrán eximir 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 aplicación correcta y cabal de tales exenciones y de evitar fraudes, evasiones y abusos:

- a) cuando se utilicen como muestras para análisis, para ensayos de producción necesarios o con fines científicos;
- b) cuando se utilicen para la investigación científica;
- c) cuando se utilicen en hospitales y farmacias y con fines médicos;
- d) cuando se utilicen en un proceso de fabricación, siempre que el producto final no contenga alcohol;
- e) cuando se utilicen para la fabricación de un producto componente que no esté sujeto al impuesto especial contemplado en la presente Directiva.»

Directiva 2008/118

4 La Directiva 2008/118 fue derogada por la Directiva (UE) 2020/262 del Consejo, de 19 de diciembre de 2019, por la que se establece el régimen general de los impuestos especiales (DO 2020, L 58, p. 4). No obstante, resulta aplicable *ratione temporis* a los hechos del litigio principal.

5 El considerando 8 de la Directiva 2008/118 estaba redactado como sigue:

«Puesto que, para el adecuado funcionamiento del mercado interior, sigue siendo necesario que el concepto de impuesto especial y sus condiciones de devengo sean idénticos en todos los Estados miembros, es preciso determinar, a escala comunitaria, el momento en que tiene lugar el despacho a consumo de los productos sujetos a impuestos especiales y quién es el deudor del impuesto especial.»

6 El artículo 4 de la Directiva 2008/118 establecía:

«A los efectos de la presente Directiva y sus disposiciones de aplicación, se entenderá por:

1) “depositario autorizado”: toda persona física o jurídica que haya sido autorizada por las autoridades competentes de un Estado miembro a producir, transformar, almacenar, recibir y enviar, en el ejercicio de su profesión, productos sujetos a impuestos especiales en régimen suspensivo dentro de un depósito fiscal;

[...]

7) “régimen suspensivo”: el régimen fiscal, consistente en la suspensión de los impuestos especiales, aplicable a la fabricación, transformación, tenencia o circulación de productos sujetos a impuestos especiales no incluidos en un régimen aduanero suspensivo;

[...]

11) “depósito fiscal”: todo lugar en el que un depositario autorizado produzca, transforme, almacene, reciba o envíe, en el ejercicio de su profesión, mercancías sujetas a impuestos especiales en régimen suspensivo bajo determinadas condiciones fijadas por las autoridades competentes del Estado miembro en el que este situado dicho depósito fiscal.»

7 El artículo 7, apartados 1 y 2, de la Directiva 2008/118 disponía:

«1. El impuesto especial se devengará en el momento y en el Estado miembro de despacho a consumo.

2. A efectos de la presente Directiva se considerará “despacho a consumo” cualquiera de los siguientes supuestos:

- a) la salida, incluso irregular, de productos sujetos a impuestos especiales de un régimen suspensivo;
- b) la tenencia de productos sujetos a impuestos especiales fuera de un régimen suspensivo cuando no se hayan percibido impuestos especiales con arreglo a las disposiciones aplicables del derecho comunitario y de la legislación nacional;

c) la fabricación, incluso irregular, de productos sujetos a impuestos especiales fuera de un régimen suspensivo;

d) la importación, incluso irregular, de productos sujetos a impuestos especiales, a no ser que dichos productos se incluyan en un régimen suspensivo inmediatamente después de su importación.»

8 El artículo 17, apartados 1 y 2, de la Directiva 2008/118 establecía lo siguiente:

«1. Los productos sujetos a impuestos especiales podrán circular en régimen suspensivo dentro del territorio de la Comunidad, aún cuando los productos circulen a través de un tercer país o territorio tercero:

a) desde un depósito fiscal con destino a:

- i) otro depósito fiscal,
- ii) un destinatario registrado,

[...]

2. No obstante lo dispuesto en el apartado 1, letra a), incisos i) y ii), del presente artículo, y en el apartado 1, letra b), y excepto en la situación mencionada en el artículo 19, apartado 3, el Estado miembro de destino podrá permitir, en las condiciones que establezca, la circulación de productos sujetos a impuestos especiales en régimen suspensivo hasta un lugar de entrega directa situado en su territorio, si dicho lugar ha sido designado por el depositario autorizado en ese Estado miembro o por el destinatario registrado. Corresponderá a dicho depositario autorizado o a dicho destinatario registrado presentar la notificación de recepción prevista en el artículo 24, apartado 1.»

9 A tenor del artículo 20 de la Directiva 2008/118:

«1. La circulación de productos sujetos a impuestos especiales en régimen suspensivo comenzará, en los casos contemplados en el artículo 17, apartado 1, letra a), de la presente Directiva, en el momento en que dichos productos abandonen el depósito fiscal de expedición y, en los casos contemplados en su artículo 17, apartado 1, letra b), en el momento de su despacho de aduana de conformidad con el artículo 79 del Reglamento (CEE) n.º 2913/92.

2. La circulación de productos sujetos a impuestos especiales en régimen suspensivo finalizará, en los casos contemplados en el artículo 17, apartado 1, letra a), incisos i), ii) y iv), y el artículo 17, apartado 1, letra b), en el momento en que el destinatario haya recibido la entrega de dichos productos y, en los casos contemplados en el artículo 17, apartado 1, letra a), inciso iii), en el momento en que los productos hayan abandonado el territorio de la Comunidad.»

10 Con arreglo al artículo 21, apartados 1 a 3, de la Directiva 2008/118:

«1. Se considerará que la circulación de productos sujetos a impuestos especiales se realiza en régimen suspensivo únicamente si tiene lugar al amparo de un documento administrativo electrónico tramitado con arreglo a lo dispuesto en los apartados 2 y 3.

2. A efectos de lo dispuesto en el apartado 1 del presente artículo, el expedidor presentará a las autoridades competentes del Estado miembro de expedición un borrador de documento administrativo electrónico a través del sistema informatizado mencionado en el artículo 1 en la Decisión n.º 1152/2003/CE (en lo sucesivo, "el sistema informatizado").

3. Las autoridades competentes del Estado miembro de expedición verificarán por vía electrónica los datos consignados en el borrador de documento administrativo electrónico.

Si dichos datos no son válidos, se informará de ello sin demora al expedidor.

Si dichos datos son válidos, las autoridades competentes del Estado miembro de expedición asignarán al documento un único código administrativo de referencia y lo comunicarán al expedidor.»

11 El artículo 30 de la Directiva 2008/118 establecía:

«Los Estados miembros podrán establecer procedimientos simplificados respecto de la circulación de productos sujetos a impuestos especiales en régimen suspensivo que tenga lugar íntegramente en su territorio, con inclusión de la posibilidad de renunciar al requisito de supervisión electrónica de dicha circulación.»

Derecho alemán

12 El artículo 142 de la Gesetz über das Branntweinmonopol [Branntweinmonopolgesetz — BranntwMonG (Ley sobre el Monopolio de Aguardientes), de 8 de abril de 1922 (RGBl. 1922 I, p. 335, 405), en su versión consolidada (BGBl., III, n.º 612-7), modificada por el artículo 1 de la Ley de 21 de junio de 2013 (BGBl. 2013 I, p. 1650) (en lo sucesivo, «BranntwMonG»), establecía, en particular:

«(1) Por "irregularidad" se entenderá toda situación que se produzca durante la circulación de productos en régimen suspensivo, a excepción de los casos regulados en el artículo 143, apartado 3, debido a la cual la circulación, o parte de la circulación, no haya podido finalizar correctamente.

(2) En caso de que se produzcan irregularidades durante la circulación de productos en el sentido de los artículos 139 a 141 dentro del territorio fiscal, los productos en cuestión saldrán del régimen suspensivo de impuestos especiales.

[...]

13 El artículo 143 de la BranntwMonG disponía, en particular, lo siguiente:

«(1) Los impuestos especiales se devengan en el momento del despacho a consumo de los productos, a menos que posteriormente se aplique una exención de dichos impuestos.

(2) Los productos se despacharán a consumo en caso de:

1. salida del depósito fiscal, a menos que posteriormente se aplique otro régimen suspensivo de impuestos especiales; el consumo en el depósito fiscal equivale a una salida,

[...]

5. irregularidad, en el sentido del artículo 142, durante la circulación en régimen suspensivo de impuestos especiales.

[...]

14 El artículo 152 de la BrantwMonG disponía, en particular, que:

«(1) Los productos estarán exentos de impuestos especiales cuando se utilicen con fines comerciales

1. para la fabricación de medicamentos por las personas facultadas para ello en virtud de la legislación en materia farmacéutica, con excepción de las mezclas puras de alcohol y agua,

2. sin desnaturalización para la fabricación de vinagre,

3. previa desnaturalización para la fabricación de productos que no sean ni medicamentos ni productos alimenticios,

4. previa desnaturalización con fines de calefacción, limpieza u otros fines que no resulten en la fabricación de productos;

5. sin desnaturalizar, para la fabricación de aromatizantes para:

a) bebidas con una graduación no superior al 1,2 % en volumen de alcohol,

b) otros productos alimenticios, excepto aguardiente y otras bebidas alcohólicas,

[...]

15 De conformidad con el artículo 26, apartado 7, del Verordnung zur Durchführung des Branntweinmonopolgesetzes (Branntweinsteuerverordnung — BrStV) (Reglamento para la aplicación de la Ley sobre el Monopolio de Aguardientes), de 5 de octubre de 2009 (BGBl. 2009 I, pp. 3262 y 3280), modificada en último lugar por el artículo 9 de la Ley de 3 de diciembre de 2015 (BGBl. 2015 I, p. 2178) y derogada con efectos a partir del 1 de enero de 2018 (en lo sucesivo, «BrStV»):

«(7) ¹ si, durante la circulación de productos en régimen suspensivo, el destinatario es un depositario fiscal establecido en el territorio fiscal que realiza la circulación subsiguiente de productos en régimen suspensivo a otro depósito fiscal situado en el territorio fiscal o a la explotación de un usuario (artículo 153, apartado 1, del presente Reglamento) establecido en el territorio fiscal, la oficina principal de aduanas competente podrá, previa solicitud, y sin perjuicio de la posibilidad de retractarse, permitir que se considere que los productos han sido entregados en su depósito fiscal y que, al mismo tiempo, han salido de él una vez que el destinatario haya tomado posesión de los mismos en el territorio fiscal. ² Esto se entiende sin perjuicio de las disposiciones relativas a la circulación en régimen suspensivo.»

16 El artículo 28 del BrStV dispone:

«(1) ¹ En caso de circulación de productos en régimen suspensivo hacia explotaciones de usuarios (artículo 153, apartado 1, del presente Reglamento), el depositario fiscal establecido en el territorio fiscal, como expedidor, o el expedidor registrado deberá utilizar, desde el lugar de importación situado en territorio fiscal, el documento de acompañamiento. ² En lugar del documento de acompañamiento, el expedidor podrá utilizar un documento comercial que incluya todas las indicaciones recogidas en el documento de acompañamiento. ³ Deberá incluir en el documento comercial la mención “documento de acompañamiento para la circulación de productos sujetos a impuestos especiales en régimen suspensivo”.

[...]

(7) ¹ los documentos de acompañamiento contemplados en el apartado 1 [...] no se exigirán en las condiciones previstas en la primera frase del apartado 8, siempre que se transporten los siguientes productos:

1. aguardientes desnaturalizados mediante los medios de desnaturalización a que se refieren los artículos 44 y 50, apartados 4 y 5,

[...]

² se considerará que los productos han sido entregados en la explotación usuaria del destinatario desde el momento en que este haya tomado posesión de los mismos.

(8) ¹ el expedidor deberá adjuntar a los productos contemplados en el apartado 7 documentos comerciales que contengan:

1. en el caso contemplado en el apartado 7, primera frase, punto 1, la mención:

“Este aguardiente es desnaturalizado. La desnaturalización o utilización para el consumo humano o para la fabricación de bebidas alcohólicas, así como el tráfico ilícito, tienen consecuencias penales y fiscales.”

[...]

Litigio principal y cuestiones prejudiciales

17 Brenntag es una sociedad alemana cuya actividad consiste en la comercialización de productos químicos industriales y especiales. La Oficina de Aduanas le concedió, con efectos a partir del 21 de enero de 2011, la autorización para almacenar alcohol en régimen suspensivo. En virtud de esa autorización, Brenntag está facultada para recurrir al mecanismo de la circulación subsiguiente (weiterbefördern), previsto en el artículo 26, apartado 7, del BrStV. Mediante este mecanismo, los productos se transportan directamente desde los proveedores de Brenntag a los clientes de esta última sociedad establecidos en el territorio fiscal alemán, sin que Brenntag esté obligada a llevar a cabo una entrega física previa de dichos productos en su depósito fiscal. En este contexto, la circulación subsiguiente se analiza como la circulación ficticia de los productos desde el depósito fiscal de Brenntag hacia los depósitos fiscales de los clientes de esta última sociedad o hacia las explotaciones de usuarios profesionales en el sentido del artículo 26, apartado 7, del BrStV.

18 En 2016, Brenntag adquirió alcohol de proveedores establecidos en Bélgica, Francia, Polonia y Alemania (en lo sucesivo, «proveedores»), que ella misma revendió parcialmente a clientes establecidos en Alemania. La sociedad BCD Chemie GmbH, que pertenecía al mismo grupo que Brenntag, revendió una

parte del alcohol a clientes establecidos en Alemania. El alcohol fue transportado, desde los depósitos fiscales de los proveedores, directamente a los clientes de Brenntag o a los de BCD Chemie. Las órdenes de transporte relativas a dichas entregas fueron emitidas por Brenntag, excepto respecto a cinco de esas entregas, que fueron emitidas por los proveedores, establecidos en Bélgica y en Alemania.

19 Los proveedores transmitieron, cada vez, antes del inicio de la circulación del alcohol en régimen suspensivo, borradores de documentos administrativos electrónicos. Esos documentos mencionaban generalmente, en lo que respecta al destinatario, el nombre y la dirección de Brenntag, así como el número de impuestos especiales que se le había atribuido y, por lo que respecta al lugar de entrega, el número del depósito fiscal de Brenntag, así como el nombre y la dirección de su cliente o del de BCD Chemie establecido en Alemania. En cambio, respecto a veintidós entregas, los documentos administrativos electrónicos mencionaban, en lo que respecta al destinatario y al lugar de entrega, el nombre y la dirección de Brenntag, así como su número de impuestos especiales y el número de su depósito fiscal. Las autoridades competentes validaron los borradores de documentos administrativos electrónicos presentados por los proveedores mediante la asignación de un código de referencia. Tras la entrega del alcohol a sus clientes o a los de BCD Chemie, Brenntag remitió a la Oficina de Aduanas acuses de recibo.

20 A raíz de una inspección, la Oficina de Aduanas reclamó a Brenntag 62 633 047,55 euros en concepto de impuestos especiales por las operaciones realizadas en 2016 antes mencionadas. Brenntag impugnó esta decisión mediante un recurso.

21 La Oficina de Aduanas desestimó el recurso de Brenntag. Señaló, en particular, que la toma de posesión, por parte del destinatario, en el caso de autos Brenntag, de alcohol transportado en régimen suspensivo se consideraba, con arreglo al artículo 26, apartado 7, primera frase, del BrStV, una recepción ficticia en el depósito fiscal de Brenntag, lo que implicaba al mismo tiempo una salida ficticia de dicho depósito sin devengo de impuestos especiales si posteriormente se efectuaba otra circulación al amparo de dicho régimen. Tras la toma de posesión del alcohol, el destinatario, Brenntag, como nuevo expedidor, debería haber transmitido un borrador de documento administrativo electrónico para la posterior circulación del alcohol, sin lo cual dicha circulación no habría podido realizarse en el territorio fiscal alemán en régimen suspensivo. La Oficina de Aduanas constató que, en algunos casos, Brenntag no había dado las órdenes de transporte. Por lo tanto, no había tomado posesión indirectamente del producto, lo que, a su juicio, había dado lugar a una irregularidad durante la circulación en régimen suspensivo, en el sentido del artículo 143, apartado 2, punto 5, de la BrantwMonG y, en consecuencia, a una salida del régimen suspensivo. La Oficina de Aduanas estimó asimismo que, en otros casos, la falta de transmisión a su debido tiempo de los borradores de documentos administrativos y la emisión tardía de facturas habían dado lugar a la salida del alcohol de su depósito fiscal sin aplicación de otro régimen suspensivo. En consecuencia, se consideró que el alcohol había sido despachado a consumo de conformidad con el artículo 143, apartado 2, punto 1, de la BrantwMonG. Según la Oficina de Aduanas, exigir impuestos especiales en esas circunstancias respeta el principio de proporcionalidad, ya que los requisitos relativos a la transmisión de la documentación necesaria para la circulación de productos sujetos a impuestos especiales es un requisito de fondo para la circulación en régimen suspensivo.

22 Brenntag interpuso recurso contra la decisión de la Oficina de Aduanas por la que se desestimaba su recurso administrativo ante el Finanzgericht Düsseldorf (Tribunal de lo Tributario de Düsseldorf, Alemania), que es el órgano jurisdiccional remitente.

23 Por una parte, el órgano jurisdiccional remitente señala que, en los casos en que Brenntag no dio las órdenes de transporte para la circulación del alcohol desde los proveedores hasta sus clientes, podría considerarse que los impuestos especiales resultaban exigibles, de conformidad con el artículo 143, apartado 2, punto 5, de la BrantwMonG, debido a una irregularidad producida durante dicha circulación. Aunque la circulación del alcohol desde los depósitos fiscales de los proveedores a los de los clientes de esa sociedad y de BCD Chemie estuviera cubierta por un documento administrativo electrónico —los proveedores hicieron uso de ellos—, el mecanismo previsto en el artículo 26, apartado 7, primera frase, del BrStV exigía que Brenntag tomara posesión del alcohol en el territorio fiscal alemán. Sin embargo, según el Derecho alemán, es la persona que da la orden de transporte la que adquiere indirectamente la posesión de los productos. Dicho órgano jurisdiccional considera que, al no haber dado las órdenes de transporte, Brenntag no tomó posesión indirectamente del alcohol entregado directamente a sus clientes, de modo que, con arreglo al artículo 26, apartado 7, primera frase, del BrStV, no se produjo ninguna recepción ficticia en su depósito fiscal ni ninguna salida ficticia del alcohol de dicho depósito.

24 Por otra parte, el órgano jurisdiccional remitente observa que, en los demás casos, a saber, aquellos en los que Brenntag no transmitió, a su debido tiempo, la documentación requerida para la posterior circulación ficticia del alcohol en régimen suspensivo, que se extiende desde el paso de la frontera alemana por los camiones hasta la entrega del alcohol a sus clientes o a los de BCD Chemie, los impuestos especiales pueden considerarse exigibles por haberse producido una irregularidad durante dicha circulación en el sentido del artículo 143, apartado 2, punto 5, de la BrantwMonG. Según el órgano jurisdiccional remitente, tal irregularidad no se habría producido, sin embargo, durante la circulación en régimen suspensivo si Brenntag no hubiera estado obligada, con arreglo al artículo 26, apartado 7, primera frase, del BrStV, a proceder, ficticiamente, en su depósito fiscal, a la recepción de la entrega del alcohol transportado al amparo de dicho régimen y, posteriormente, a su salida antes de su posterior circulación ficticia hacia sus clientes y los de BCD Chemie.

25 El órgano jurisdiccional remitente deduce de ello que la solución del litigio depende de si los artículos 7, apartados 1 y 2, letra a), 20, apartado 2, y 30 de la Directiva 2008/118 deben interpretarse en el sentido

de que se oponen a la aplicación de una normativa nacional como la recogida en el artículo 26, apartado 7, primera frase, del BrStV.

26 El órgano jurisdiccional remitente duda también de que una autoridad nacional pueda denegar una exención de impuestos especiales por el único motivo de una transmisión irregular de la documentación requerida para la circulación de productos sujetos a impuestos especiales, sin comprobar si se cumplían los requisitos de fondo relativos a la utilización de un producto que disfruta de la exención de dichos impuestos.

27 En esas circunstancias, el Finanzgericht Berlin-Brandenburg (Tribunal de lo Tributario de Düsseldorf) decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

«1) ¿Deben interpretarse los artículos 7, apartados 1 y 2, letra a), 20, apartado 2, y 30, de la Directiva [2008/118], en el sentido de que se oponen a la aplicación de una disposición nacional en virtud de la cual, en el caso de circulación de productos sujetos a impuestos especiales en régimen suspensivo con destino a un depósito fiscal en un Estado miembro que son trasladados por el titular del depósito fiscal en régimen suspensivo a otro depósito fiscal en el Estado miembro de que se trate o al establecimiento de un usuario profesional en dicho Estado miembro, se considera que los productos entraron en el depósito fiscal del titular del depósito y, al mismo tiempo, salieron del depósito en cuanto el referido titular tomó posesión de los productos en el Estado miembro de que se trate, de modo que el titular del depósito debe iniciar un nuevo régimen suspensivo?

2) ¿Debe interpretarse el artículo 27, apartados 1 y 2, de la Directiva [92/83], en el sentido de que el principio de proporcionalidad del Derecho de la Unión se opone a la denegación de una exención prevista en dicha disposición debido a que, con arreglo a la normativa nacional mencionada en la primera cuestión, para una circulación ficticia de productos sujetos a impuestos especiales en régimen suspensivo, no se ha presentado ningún otro borrador de documento administrativo electrónico o a que, en el momento de su circulación en un Estado miembro con destino a establecimientos de usuarios profesionales, no se ha utilizado ningún documento de acompañamiento o comercial que acredite que el alcohol ha sido desnaturalizado y que la eliminación de la desnaturalización o la utilización con fines de consumo o para la producción de bebidas alcohólicas y el comercio no autorizado tiene consecuencias con arreglo a la legislación penal y fiscal, aunque el alcohol se haya utilizado comercialmente libre de impuestos o haya entrado en el depósito fiscal de una persona autorizada?»

Sobre las cuestiones prejudiciales

Primera cuestión

28 Mediante su primera cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si los artículos 7, apartados 1, y 2, letra a), 20, apartado 2, y 30 de la Directiva 2008/118 deben interpretarse en el sentido de que, en el marco de la circulación de productos sujetos a impuestos especiales en régimen suspensivo con destino a un depositario autorizado establecido en un Estado miembro, cuando dichos productos no se transportan a su depósito fiscal, sino que son transportados directamente desde sus proveedores hasta los depósitos fiscales de sus clientes situados en el Estado miembro de que se trata, estas disposiciones se oponen a una normativa nacional que establece una ficción jurídica según la cual, en el momento en que el depositario autorizado toma posesión de los productos, sin poseerlos físicamente (toma de posesión denominada «indirecta»), en el territorio fiscal del Estado miembro en el que está establecido, se considera que estos productos han sido recibidos en entrega por este y, al mismo tiempo, que han salido de su depósito fiscal, obligando por ello a la apertura de un nuevo régimen suspensivo.

29 Para responder a la primera cuestión prejudicial, procede señalar, en primer lugar, que, en virtud del artículo 2 de la Directiva 2008/118, están sujetos a impuestos especiales los productos a que se refiere el artículo 1 de dicha Directiva, entre los que figura el alcohol comprendido en el ámbito de aplicación de la Directiva 92/83, en el momento de su fabricación en el territorio de la Unión Europea o de su importación en dicho territorio. Mientras que el hecho generador de los impuestos especiales es la fabricación o la importación de los productos de que se trata en el referido territorio, a tenor del artículo 7, apartado 1, de la Directiva 2008/118, el devengo únicamente se produce en el momento del despacho a consumo de esos productos (sentencia de 28 de enero de 2016, BP Europa, C-64/15, EU:C:2016:62, apartado 21). En virtud del artículo 7, apartado 2, letra a), de la Directiva 2008/118, cuando tales productos están comprendidos en un régimen suspensivo, se considerará despacho a consumo la salida, incluso irregular, de dicho régimen.

30 En segundo lugar, según el artículo 17, apartado 1, letra a), inciso i), de la Directiva 2008/118, los productos sujetos a impuestos especiales podrán circular en régimen suspensivo dentro del territorio de la Unión, en particular desde un depósito fiscal situado en un Estado miembro con destino a otro depósito fiscal situado en otro Estado miembro. Este régimen suspensivo se caracteriza por el hecho de que los impuestos especiales relativos a los productos comprendidos en dicho régimen todavía no son exigibles, aunque el hecho imponible ya se haya producido. En consecuencia, en lo que respecta a los productos sujetos a impuestos especiales, dicho régimen retrasa el devengo de los impuestos especiales hasta que se cumpla un supuesto de devengo (véase la sentencia de 28 de enero de 2016, BP Europa, C-64/15, EU:C:2016:62, apartado 22 y jurisprudencia citada).

31 En tercer lugar, como excepción a lo dispuesto en el artículo 17, apartado 1, letra a), incisos i) y ii), de la Directiva 2008/118, el artículo 17, apartado 2, de esa Directiva otorga a los Estados miembros, en determinadas condiciones, la facultad de autorizar la circulación de productos sujetos a impuestos especiales en régimen suspensivo hasta un lugar de entrega directa situado en su territorio. Este lugar, distinto del depósito fiscal del destinatario, deberá ser designado previamente por el depositario autorizado en el Estado miembro de destino.

32 A este respecto, de la información facilitada por el órgano jurisdiccional remitente se desprende que la República Federal de Alemania no ha hecho uso de la facultad prevista en el artículo 17, apartado 2, de la Directiva 2008/118.

33 En cuarto lugar, el artículo 20 de la Directiva 2008/118 determina el momento en el que comienza la circulación de productos sujetos a impuestos especiales en régimen suspensivo y aquel en el que finaliza. Así, según el artículo 20, apartado 1, de la Directiva 2008/118, en los casos contemplados en el artículo 17, apartado 1, letra a), inciso i), de dicha Directiva, tal circulación comienza en el momento en que esos productos abandonan el depósito fiscal de expedición.

34 Según el artículo 20, apartado 2, de la Directiva 2008/118, en una situación como la controvertida en el litigio principal, en la que productos sujetos a impuestos especiales circulan en régimen suspensivo en el territorio de la Unión sobre la base del artículo 17, apartado 1, letra a), inciso i), de la citada Directiva, la circulación de esos productos finalizará «en el momento en que el destinatario haya recibido la entrega de dichos productos». A este respecto, la Directiva 2008/118 no ha definido lo que debe entenderse por la expresión «el destinatario haya recibido la entrega de dichos productos». No obstante, el Tribunal de Justicia ha declarado, habida cuenta del tenor de esta disposición, que para determinar el momento de su entrega debe tenerse en cuenta la recepción efectiva de los productos como tales por su destinatario (sentencia de 28 de enero de 2016, BP Europa, C-64/15, EU:C:2016:62, apartado 29).

35 Además, el Tribunal de Justicia ha precisado que, al definir el momento en el que finalizaba la circulación de los productos sujetos a impuestos especiales en régimen suspensivo, el artículo 20, apartado 2, de la Directiva 2008/118 pretendía definir el momento en que se consideraba que tales productos habían sido despachados a consumo y determinar, en consecuencia, el momento en que se devengaba el impuesto en relación con tales productos (sentencia de 28 de enero de 2016, BP Europa, C-64/15, EU:C:2016:62, apartado 31).

36 Por lo que respecta al despacho a consumo y al devengo de los impuestos especiales, la expresión «la salida [...] de productos sujetos a impuestos especiales de un régimen suspensivo», que figura en el artículo 7, apartado 2, letra a), de la Directiva 2008/118, designa, como se desprende de la jurisprudencia, la salida física de dichos productos y no su mera venta, ya que el devengo de los impuestos especiales, como impuesto sobre el consumo, debe situarse lo más cerca posible del consumidor final y, por ello, no puede producirse mientras los productos de que se trate permanezcan en el depósito fiscal de un depositario autorizado (véase, en este sentido, la sentencia de 2 de junio de 2016, Polihim-SS, C-355/14, EU:T:2016:403, apartados 48 a 52).

37 Así pues, de la jurisprudencia, que supedita el devengo de los impuestos especiales a la salida física de los productos del depósito fiscal, se desprende que, a efectos de la aplicación del artículo 20, apartado 2, de la Directiva 2008/118, la circulación de productos sujetos a impuestos especiales en régimen suspensivo solo puede finalizar en el momento de la entrega física y efectiva de dichos productos por el destinatario pertinente en relación con la circulación de que se trate. Por lo tanto, una normativa nacional que establece una ficción jurídica según la cual, en el momento de la toma de posesión indirecta de los productos sujetos a impuestos especiales por el depositario autorizado, se considera que estos productos han sido recibidos en entrega por este y, al mismo tiempo, han salido de su depósito fiscal, como la establecida por el artículo 26, apartado 7, del BrStV, no puede tener como efecto que los impuestos especiales sean exigibles en el momento de esa salida ficticia, sin perjuicio de la posterior aplicación de un nuevo régimen suspensivo.

38 Por último, esta interpretación se ve corroborada por la necesidad de garantizar una aplicación uniforme del Derecho de la Unión en los Estados miembros. Como ha declarado el Tribunal de Justicia, del considerando 8 de la Directiva 2008/118 se desprende que, para el buen funcionamiento del mercado interior, es necesario que el concepto de devengo de los impuestos especiales y, por lo tanto, sus condiciones sean idénticos en todos los Estados miembros, y que esta Directiva, por tanto, determina a escala de la Unión el momento en que tiene lugar el despacho a consumo de los productos sujetos a impuestos especiales (sentencia de 8 de febrero de 2018, Comisión/Grecia, C-590/16, EU:C:2018:77, apartado 44). Si se admitiera que una normativa nacional establezca una ficción como la controvertida en el litigio principal, ya no podría alcanzarse el objetivo de una interpretación uniforme en todos los Estados miembros de los conceptos de «salida» y de «despacho a consumo», que determinan el momento en que se devengan los impuestos especiales.

39 En quinto lugar, conforme al artículo 30 de la Directiva 2008/118, los Estados miembros podrán establecer procedimientos simplificados respecto de la circulación de productos sujetos a impuestos especiales en régimen suspensivo que tenga lugar íntegramente en su territorio, con inclusión de la posibilidad de renunciar al requisito de supervisión electrónica de dicha circulación.

40 En primer lugar, del artículo 30 de la Directiva 2008/118 resulta que la posibilidad, mencionada en el anterior apartado 39, prevista por esa Directiva para los Estados miembros se limita a la circulación de productos sujetos a impuestos especiales en régimen suspensivo que se desarrolle íntegramente en su territorio, lo que excluye la circulación transfronteriza en régimen suspensivo de productos sujetos a impuestos especiales, procedentes de depósitos fiscales situados en otros Estados miembros, con destino a clientes establecidos en el territorio nacional, como algunos movimientos controvertidos en el litigio principal.

41 Seguidamente, procede señalar que el artículo 30 de la Directiva 2008/118 se refiere únicamente a los aspectos procedimentales aplicables a tales circulaciones, de modo que esa disposición no puede regular los requisitos de fondo relativos al régimen suspensivo ni al final de las circulaciones efectuadas

bajo ese régimen, que se rigen por los artículos 17, apartados 1 y 2, y 20, apartado 2, de la Directiva mencionada. Estas últimas disposiciones resultan, por lo demás, indisociables de los conceptos de «despacho a consumo» y de «devengo del impuesto especial» contemplados en el artículo 7 de esa Directiva.

42 Por último, el artículo 20, apartado 2, de la Directiva 2008/118, que regula las condiciones de finalización de la circulación de productos sujetos a impuestos especiales en régimen suspensivo, tiene carácter obligatorio para los Estados miembros, de modo que no pueden establecer excepciones frente a él en su Derecho nacional.

43 De ello se deduce que el artículo 30 de la Directiva 2008/118 no puede interpretarse en el sentido de que permite a los Estados miembros establecer que la mera toma de posesión indirecta de productos sujetos a impuestos especiales por el depositario autorizado destinatario ponga fin, a efectos de dicha Directiva, a la circulación hacia su depósito fiscal de productos sujetos a impuestos especiales en régimen suspensivo y haga que se inicie una nueva circulación en régimen suspensivo. Esta conclusión se entiende sin perjuicio de la apreciación, que es competencia exclusiva del órgano jurisdiccional remitente, de los efectos que el Derecho nacional atribuye al mecanismo previsto en el artículo 26, apartado 7, primera frase, del BrStV, siempre que dichos efectos no modifiquen ni el inicio ni el final de la circulación en régimen suspensivo en el sentido de la Directiva 2008/118.

44 Habida cuenta de todas estas consideraciones, procede responder a la primera cuestión prejudicial que los artículos 7, apartados 1 y 2, letra a), 20, apartado 2, y 30 de la Directiva 2008/118 deben interpretarse en el sentido de que, en el marco de la circulación de productos sujetos a impuestos especiales en régimen suspensivo con destino a un depositario autorizado establecido en un Estado miembro, cuando dichos productos no se transportan a su depósito fiscal, sino que se trasladan directamente desde sus proveedores hasta los depósitos fiscales de sus clientes situados en el Estado miembro de que se trata, se oponen a una normativa nacional que establece una ficción jurídica según la cual, en el momento en que el depositario autorizado toma posesión de los productos, sin poseerlos físicamente, en el territorio fiscal del Estado miembro en el que está establecido, dichos productos se consideran entregados por este en su depósito fiscal y, al mismo tiempo, retirados de su depósito fiscal, imponiendo así la apertura de un nuevo régimen suspensivo.

Segunda cuestión

45 Mediante su segunda cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si el artículo 27, apartados 1 y 2, de la Directiva 92/83 debe interpretarse en el sentido de que el principio de proporcionalidad se opone a la denegación de una exención de impuestos especiales, prevista en dicha disposición, debido a que no existe la documentación exigida, según el Derecho del Estado miembro de que se trata, con ocasión de una circulación de productos sujetos a impuestos especiales, ya se trate de una circulación ficticia prevista por una normativa nacional como aquella a la que se refiere la primera cuestión prejudicial o de una circulación en el territorio nacional hacia explotaciones de usuarios profesionales, cuando dichos productos se hayan utilizado con fines comerciales exentos de impuestos especiales o se hayan tomado en entrega en el depósito fiscal de un depositario autorizado.

46 Con carácter preliminar, ha de precisarse que el régimen suspensivo, regulado por la Directiva 2008/118, y la exención de impuestos especiales prevista en el artículo 27, apartados 1 y 2, de la Directiva 92/83, están sujetos a requisitos diferentes.

47 En efecto, mientras que el artículo 21, apartado 1, de la Directiva 2008/118 reserva el beneficio del régimen suspensivo únicamente a la circulación de productos sujetos a impuestos especiales efectuada al amparo de un documento administrativo electrónico, expedido de conformidad con los apartados 2 y 3 de dicho artículo, la exención de impuestos especiales responde a condiciones de aplicación distintas vinculadas a las características y a la utilización de esos productos, de conformidad con el artículo 27 de la Directiva 92/83. Por otra parte, el concepto de «entrada en el depósito fiscal de un depositario autorizado», mencionado por el órgano jurisdiccional remitente, es ajeno a las condiciones de aplicación del artículo 27 de la Directiva 92/83.

48 De la segunda cuestión prejudicial, interpretada a la luz de las apreciaciones de hecho realizadas en la resolución de remisión, se desprende que el órgano jurisdiccional remitente considera que la normativa nacional controvertida en el litigio principal supedita la exención del alcohol a la correcta transmisión de la documentación exigida para la circulación de productos sujetos a impuestos especiales y, en particular, del documento administrativo electrónico contemplado en el artículo 21, apartado 1, de la Directiva 2008/118, así como de cualquier documento previsto por el Derecho del Estado miembro de que se trata, como un documento de acompañamiento o un documento comercial que contenga una mención relativa a la desnaturalización del alcohol.

49 Con independencia del hecho de que, con arreglo a la respuesta dada a la primera cuestión prejudicial, tal documento no puede exigirse para las circulaciones ficticias a que se refiere esa cuestión, ha de recordarse que, en el ejercicio de la facultad de que disponen para fijar las condiciones a las que están sujetas las exenciones previstas en el artículo 27, apartados 1 y 2, de la Directiva 92/83, los Estados miembros deben respetar los principios generales del Derecho que forman parte del ordenamiento jurídico de la Unión, entre los que figura, en particular, el principio de proporcionalidad (véase, por analogía, la sentencia de 27 de junio de 2018, Turbogás, C-90/17, EU:C:2018:498, apartado 43).

50 En caso de no transmisión o de transmisión no conforme de la documentación exigida para la circulación de productos sujetos a impuestos especiales durante su circulación, un Estado miembro no puede denegar la exención prevista en el artículo 27, apartados 1 y 2, de la Directiva 92/83 si, a la vista de

los datos de que disponen las autoridades competentes, se cumplen los requisitos de fondo relativos a su aplicación (véase, por analogía, la sentencia de 27 de junio de 2018, Turbogás, C-90/17, EU:C:2018:498, apartado 44).

51 Solo cabría una conclusión diferente en el supuesto de que el operador afectado hubiera participado deliberadamente en fraude, evasión o abuso, o si la falta o, en su caso, la extemporaneidad o inexactitud de la documentación que debe acompañar a los productos sujetos a impuestos especiales durante su circulación han impedido aportar pruebas sólidas de que el alcohol se ha utilizado con fines exentos (véase, por analogía, la sentencia de 13 de marzo de 2025, Alsen, C-137/23, EU:C:2025:179, apartado 68), extremo que corresponde comprobar al órgano jurisdiccional remitente.

52 En el caso de autos, el órgano jurisdiccional remitente, por una parte, no menciona ningún dato concreto que pueda levantar sospechas en cuanto a la existencia de fraude, abuso o evasión fiscal y, por otra parte, parece considerar que los productos de que se trata se utilizaron efectivamente para fines exentos.

53 Habida cuenta de las consideraciones anteriores, procede responder a la segunda cuestión prejudicial que el artículo 27, apartados 1 y 2), de la Directiva 92/83, debe interpretarse en el sentido de que se opone a una normativa nacional en virtud de la cual el disfrute de la exención de impuestos especiales se deniega basándose únicamente en que no se ha aportado la documentación exigida para la circulación de productos sujetos a impuestos especiales o ha sido creada o transmitida extemporáneamente, si, por una parte, queda acreditado que tales productos han sido utilizados para fines exentos y, por otra parte, no existe ningún indicio que pueda levantar sospechas en cuanto a la existencia de fraude, abuso o evasión fiscal.

Costas

54 Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional remitente, corresponde a este resolver sobre las costas. Los gastos efectuados por quienes, no siendo partes del litigio principal, han presentado observaciones ante el Tribunal de Justicia no pueden ser objeto de reembolso.

En virtud de todo lo expuesto,

El TRIBUNAL GENERAL (Sala Segunda, en formación de cinco Jueces)

declara:

1) Los artículos 7, apartados 1 y 2, letra a), 20, apartado 2, y 30 de la Directiva 2008/118/CE del Consejo, de 16 de diciembre de 2008, relativa al régimen general de impuestos especiales, y por la que se deroga la Directiva 92/12/CEE,

deben interpretarse en el sentido de que,

en el marco de la circulación de productos sujetos a impuestos especiales en régimen suspensivo con destino a un depositario autorizado establecido en un Estado miembro, cuando dichos productos no se transportan a su depósito fiscal, sino que se trasladan directamente desde sus proveedores hasta los depósitos fiscales de sus clientes situados en el Estado miembro de que se trata, se oponen a una normativa nacional que establece una ficción jurídica según la cual, en el momento en que el depositario autorizado toma posesión de los productos, sin poseerlos físicamente, en el territorio fiscal del Estado miembro en el que está establecido, dichos productos se consideran entregados por este en su depósito fiscal y, al mismo tiempo, retirados de su depósito fiscal, imponiendo así la apertura de un nuevo régimen suspensivo.

2) El artículo 27, apartados 1 y 2, 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,

debe interpretarse en el sentido de que

se opone a una normativa nacional en virtud de la cual el disfrute de la exención de impuestos especiales se deniega basándose únicamente en que no se ha aportado la documentación exigida para la circulación de productos sujetos a impuestos especiales o ha sido creada o transmitida extemporáneamente, si, por una parte, queda acreditado que tales productos han sido utilizados para fines exentos y, por otra parte, no existe ningún indicio que pueda levantar sospechas en cuanto a la existencia de fraude, abuso o evasión fiscal.

Póltorak	Hesse	Steinfatt
Petrлік		Dimitrakopoulos

Pronunciada en audiencia pública en Luxemburgo, a 1 de julio de 2026.

Firmas

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por la web oficial de la Unión Europea (CURIA).

Síguenos en...

