



Recopilación de la Jurisprudencia

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Tercera)

de 28 de febrero de 2019*

«Procedimiento prejudicial — Disposiciones fiscales — Impuestos especiales — Directiva 92/83/CEE — Artículo 27, apartado 1, letra b) — Exenciones — Concepto de “productos no destinados al consumo humano” — Criterios de apreciación»

En el asunto C-567/17,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo de Lituania), mediante resolución de 18 de septiembre de 2017, recibida en el Tribunal de Justicia el 26 de septiembre de 2017, en el procedimiento entre

«**Bene Factum**» UAB

y

Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Tercera),

integrado por el Sr. M. Vilaras, Presidente de la Sala Cuarta, en funciones de Presidente de la Sala Tercera, y los Sres. J. Malenovský, L. Bay Larsen (Ponente), M. Safjan y D. Šváby, Jueces;

Abogado General: Sr. M. Campos Sánchez-Bordona;

Secretario: Sr. M. Aleksejev, jefe de unidad;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos y celebrada la vista el 19 de septiembre de 2018;

consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre de «Bene Factum» UAB, por el Sr. M. Valiukas, advokatas;
- en nombre del Gobierno lituano, por las Sras. R. Krasuckaitė, V. Kazlauskaitė-Švenčionienė y G. Taluntytė y el Sr. D. Kriauciūnas, en calidad de agentes;
- en nombre del Gobierno checo, por los Sres. M. Smolek, J. Vlácil y O. Serdula, en calidad de agentes;
- en nombre del Gobierno helénico, por los Sres. K. Georgiadis y K. Boskovits y por las Sras. E. Zisi y M. Tassopoulou, en calidad de agentes;

* Lengua de procedimiento: lituano.

- en nombre del Gobierno portugués, por los Sres. L. Inez Fernandes, M. Figueiredo, T. Larsen y N. Vitorino, en calidad de agentes;
- en nombre de la Comisión Europea, por las Sras. C. Perrin y J. Jokubauskaitė, en calidad de agentes;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 28 de noviembre de 2018;

dicta la siguiente

Sentencia

- 1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación del artículo 27, apartado 1, letra b), 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).
- 2 Esta petición se ha presentado en el marco de un litigio entre «Bene Factum» UAB y la Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (Inspección Tributaria del Estado, dependiente del Ministerio de Hacienda lituano; en lo sucesivo, «Inspección Tributaria del Estado») respecto a la tributación del alcohol etílico contenido en productos cosméticos y para el cuidado personal.

Marco jurídico

Derecho de la Unión

- 3 Conforme al artículo 19, apartado 1, de la Directiva 92/83, los Estados miembros aplicarán un impuesto especial al alcohol etílico con arreglo a lo dispuesto en esa Directiva.
- 4 El artículo 27, apartado 1, letra b), de la Directiva 92/83 dispone:

«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:

[...]

- 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».
- 5 El artículo 27, apartado 5, de la citada Directiva establece:

«Si un Estado miembro considera que un producto exento con arreglo a las letras a) o b) del apartado 1 del presente artículo origina fraudes, evasiones o abusos, podrá negarse a conceder una exención o anular la ya concedida e informará inmediatamente de ello a la Comisión. La Comisión informará de ello a los demás Estados miembros en el plazo de un mes desde la recepción de la información. La decisión definitiva se adoptará con arreglo al procedimiento establecido en el artículo 24 de la Directiva 92/12/CEE. Los Estados miembros no estarán obligados a dar efecto retroactivo a dicha decisión.»

Derecho lituano

- 6 El artículo 27, apartado 1, punto 1, de la Lietuvos Respublikos akcizų įstatymas (Ley sobre Impuestos Especiales de la República de Lituania), en su versión modificada por la Ley n.º XI-722 de 1 de abril de 2010, establece:

«[...] Quedarán exentos de impuestos especiales:

- 1) el alcohol etílico reconocido como alcohol etílico desnaturalizado que esté exento de los impuestos especiales».

- 7 El artículo 28, apartado 1, de la Ley sobre Impuestos Especiales de la República de Lituania, en su versión modificada, tiene la siguiente redacción:

«El alcohol etílico estará exento de impuestos especiales en las siguientes circunstancias:

1. el alcohol etílico desnaturalizado con arreglo a las disposiciones del Estado miembro de que se trate y destinado a la fabricación de productos no alimenticios, que deberá beneficiarse de tal exención en virtud del artículo 27, apartado 1, letra b), de la Directiva 92/83/CEE [...]. En lo que respecta a la República de Lituania, esas disposiciones se establecerán por el Gobierno o por una autoridad habilitada para ello».

- 8 Conforme al tenor del punto 3.3 del 1992 m. spalio 19 d. Tarybos direktyvos 92/83/EEB dėl akcizų už alkoholį ir alkoholinių gėrimų struktūrų suderinimo 27 straipsnio 1 dalies b punkto taikymo Lietuvos Respublikoje taisyklės [Reglamento de aplicación del artículo 27, apartado 1, letra b), de la Directiva 92/83 [...], aprobado por la Resolución n.º 902 del Gobierno de la República de Lituania, de 13 de junio de 2002, modificada por la Resolución n.º 927 del Gobierno de la República de Lituania de 17 de agosto de 2011], «[e]stará exento de los impuestos especiales el alcohol etílico desnaturalizado procedente de otro Estado miembro de la Unión Europea, solamente si [...] se halla en productos no alimenticios y si se permite su uso sin que se devenguen impuestos especiales sobre dicho alcohol etílico desnaturalizado contenido en tales productos no alimenticios en el Estado miembro de procedencia de dichos productos».

Litigio principal y cuestiones prejudiciales

- 9 Bene Factum, que está establecida en Lituania y ejerce entre otras una actividad de fabricación y comercialización de productos cosméticos y para el cuidado personal, introdujo en el territorio lituano, en el período comprendido entre el año 2009 y el año 2014, con fines comerciales, líquidos de enjuague bucodental y alcohol de uso cosmético (en lo sucesivo, «productos controvertidos») adquiridos de una empresa establecida en Polonia.
- 10 La empresa polaca producía las mercancías por encargo de Bene Factum, que controlaba los procesos de fabricación y tomaba decisiones en particular sobre la composición y el envasado de los productos, así como sobre el aspecto de las etiquetas. Los productos controvertidos se destinaban exclusivamente a Bene Factum y llevaban la marca BF cosmetics, de la que dicha empresa era titular.
- 11 El alcohol etílico contenido en tales productos comercializados en Polonia se desnaturalizaba con arreglo a las disposiciones establecidas por ese Estado miembro. Para llevar a cabo la desnaturalización se empleaba alcohol isopropílico, una sustancia tóxica. Por ello, Bene Factum, basándose en las disposiciones del Derecho lituano, no declaró la introducción de dichas mercancías en el territorio lituano y no pagó los impuestos especiales sobre el alcohol etílico desnaturalizado contenido en los productos controvertidos.

- 12 La Inspección Tributaria del Estado llevó a cabo una inspección fiscal de Bene Factum, en la que se determinó que los productos importados y suministrados por dicha empresa eran vendidos por varios distribuidores mayoristas y minoristas, que gestionaban quioscos. En esos quioscos, la comercialización de los productos controvertidos se centraba esencialmente en un público que los consumía como bebidas alcohólicas enajenantes.
- 13 La Inspección Tributaria del Estado señaló que Bene Factum no había adoptado ninguna medida para evitar que los productos que importaba fueran utilizados como bebidas alcohólicas. El órgano jurisdiccional remitente comparte la constatación de la administración nacional, con arreglo a la cual el etiquetado elegido por la recurrente, en particular la indicación del porcentaje de grado alcohólico, la adición de aromas a los productos controvertidos, el hecho de que no se desnaturalizase el alcohol etílico con arreglo a la legislación lituana, pese a que los productos se fabricaban bajo pedido y se destinaban fundamentalmente a la venta en Lituania, y el bajo precio aplicado a los productos podrían considerarse elementos que contribuyeron a que los productos controvertidos se consumieran como bebidas alcohólicas. El mencionado órgano jurisdiccional destacó, no obstante, que Bene Factum no vendía ella misma los productos a los consumidores finales.
- 14 Además, según el órgano jurisdiccional remitente, nada permite considerar que las personas que compraban los productos controvertidos con el fin de consumirlos como bebidas alcohólicas no sabían o no podían saber que compraban productos cosméticos o para el cuidado personal y no bebidas alcohólicas. El citado órgano jurisdiccional considera no obstante que Bene Factum sabía que algunas personas los consumían como bebidas alcohólicas y que, cuando hacía los pedidos de dichos productos para su fabricación, tenía claramente en cuenta dicha circunstancia.
- 15 Tras haber examinado los datos acreditados durante la inspección fiscal, la Inspección Tributaria del Estado, basándose en particular en el principio de primacía del contenido sobre la forma reconocido en el Derecho nacional, decidió que los productos controvertidos que Bene Factum había introducido en Lituania estaban destinados a ser consumidos por personas como alimentos y que, por ello, el alcohol etílico contenido en tales productos estaba sujeto a impuestos especiales. Emplazó a Bene Factum a pagar el importe de los impuestos especiales así como las cantidades accesorias.
- 16 La Comisión para la resolución de litigios fiscales y posteriormente el Vilniaus apygardos administracinis teismas (Tribunal Regional de lo Contencioso-Administrativo de Vilna, Lituania), que debieron resolver, respectivamente, un recurso administrativo y un recurso contencioso-administrativo planteados sucesivamente por Bene Factum, ratificaron la decisión de la Inspección Tributaria del Estado y desestimaron los recursos de dicha empresa por infundados. Seguidamente, Bene Factum interpuso recurso de apelación ante el Lietuvos vyriausiojo administracinis teismas (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo de Lituania).
- 17 Según el órgano jurisdiccional remitente, al considerar que los productos controvertidos estaban destinados al consumo humano y que, por ello, estaban sujetos a impuestos especiales, la Inspección Tributaria del Estado estimó que no se cumplía una de las condiciones exigibles para la exención de los impuestos especiales, previstas en el artículo 27, apartado 1, letra b), de la Directiva 92/83. Por otra parte, según el mencionado órgano jurisdiccional, se desprende de la posición adoptada por la administración tributaria en el litigio principal que no consideró que la empresa encausada en el litigio principal hubiese cometido un fraude, evasión o abuso, a efectos del artículo 27, apartado 5, de la Directiva 92/83.

18 En estas circunstancias, el Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo de Lituania) decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

- «1) ¿Debe interpretarse el artículo 27, apartado 1, letra b), de la Directiva 92/83 [...] en el sentido de que resulta aplicable a cualquier producto no destinado al consumo humano de acuerdo con su uso básico (directo) previsto (consumo), con independencia de que algunas personas consuman cosméticos y otros productos para el cuidado personal como los controvertidos en el presente asunto como bebida alcohólica con el objetivo de alcanzar un estado de embriaguez?
- 2) ¿Afecta a la respuesta a la primera cuestión prejudicial planteada el hecho de que la persona que importó los productos controvertidos de un Estado miembro supiera que los productos que contienen alcohol etílico desnaturalizado, fabricados siguiendo sus instrucciones y suministrados (vendidos) a consumidores finales en Lituania a través de terceros, son consumidos por determinadas personas como bebidas alcohólicas y de que dicho importador, en consecuencia, fabricase y etiquetase tales productos teniendo en cuenta esta circunstancia con el objetivo de obtener el mayor número posible de ventas?»

Sobre las cuestiones prejudiciales

Sobre la primera cuestión prejudicial

- 19 Mediante su primera cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, esencialmente, si el artículo 27, apartado 1, letra b), de la Directiva 92/83 debe interpretarse en el sentido de que se aplica al alcohol etílico desnaturalizado con arreglo a las disposiciones de un Estado miembro y contenido en productos cosméticos o de higiene bucodental que, pese a no estar destinados, como tales, al consumo humano, son —no obstante— consumidos como bebidas alcohólicas por algunas personas.
- 20 A este respecto, conviene recordar que, con arreglo al artículo 27, apartado 1, letra b), de la Directiva 92/83, los Estados miembros eximirán a los productos contemplados en dicha Directiva, entre ellos el alcohol etílico, 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 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.
- 21 Como ha declarado el Tribunal de Justicia, el alcohol etílico contenido en un producto que no está destinado al consumo humano y que se ha desnaturalizado conforme a un método aprobado en un Estado miembro disfruta de la exención prevista en el artículo 27, apartado 1, letra b), de la Directiva 92/83 (véase, en este sentido, la sentencia de 7 de diciembre de 2000, Italia/Comisión, C-482/98, EU:C:2000:672, apartado 41).
- 22 Sería contrario a la Directiva 92/83 denegar la exención de un producto que reúne los requisitos previstos en el artículo 27, apartado 1, letra b), de dicha Directiva debido únicamente a que se ha comprobado que su destino real no corresponde a la denominación que le ha dado el operador (sentencia de 7 de diciembre de 2000, Italia/Comisión, C-482/98, EU:C:2000:672, apartado 42).
- 23 De todo lo anterior se desprende que los productos presentados como productos cosméticos o productos de higiene bucodental que contienen alcohol etílico desnaturalizado con arreglo a las disposiciones de un Estado miembro, dada su condición de productos no destinados al consumo

humano, no pueden ser privados de la exención del impuesto especial prevista en el artículo 27, apartado 1, letra b), de la Directiva 92/83 por el hecho de que algunas personas consuman esos productos como bebidas alcohólicas.

- 24 En el presente asunto, no se cuestiona que los productos controvertidos —bajo la marca BF cosmetics— se vendían como cosméticos o líquidos de enjuague bucodental y que las personas que los compraban como bebidas alcohólicas sabían o debían saber que compraban productos cosméticos o de higiene bucodental.
- 25 Por ello, procede responder a la primera cuestión prejudicial planteada que el artículo 27, apartado 1, letra b), de la Directiva 92/83 debe interpretarse en el sentido de que se aplica al alcohol etílico desnaturalizado con arreglo a las disposiciones de un Estado miembro y contenido en productos cosméticos o de higiene bucodental que, pese a no estar destinados, como tales, al consumo humano, son —no obstante— consumidos como bebidas alcohólicas por algunas personas.

Sobre la segunda cuestión prejudicial

- 26 Mediante su segunda cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, esencialmente, si el artículo 27, apartado 1, letra b), de la Directiva 92/83 debe interpretarse en el sentido de que se aplica al alcohol etílico desnaturalizado con arreglo a las disposiciones de un Estado miembro y contenido en productos cosméticos o de higiene bucodental que, pese a no estar destinados, como tales, al consumo humano, son —no obstante— consumidos como bebidas alcohólicas por algunas personas, cuando la persona que importa esos productos de un Estado miembro para que sean distribuidos en el Estado miembro de destino por otras personas a los consumidores finales, sabiendo que también son consumidos como bebidas alcohólicas, los hace fabricar y etiquetar teniendo en cuenta esa circunstancia para aumentar sus ventas.
- 27 A este respecto, de la respuesta dada a la primera cuestión prejudicial se desprende que los productos que no están destinados al consumo humano y que cumplen la condición de la desnaturalización prevista en el artículo 27, apartado 1, letra b), de la Directiva 92/83 están comprendidos en la exención del impuesto especial prevista en dicha disposición.
- 28 En el presente asunto, el órgano jurisdiccional remitente señala que puede considerarse que el hecho de que Bene Factum haya diseñado el envase de los productos controvertidos y su etiquetado, en particular la indicación del porcentaje de grado alcohólico, e hiciera añadir aromas a dichos productos favorece el consumo de dichos productos como bebidas alcohólicas. No obstante, el órgano jurisdiccional remitente señala también que esos productos se vendían como cosméticos o líquidos de enjuague bucodental y que las personas que los compraban como bebidas alcohólicas sabían o debían saber que compraban productos cosméticos o de higiene bucodental.
- 29 De ello resulta por tanto que las medidas adoptadas por Bene Factum respecto de las características de los productos controvertidos no impiden que estos se presenten como productos cosméticos o de higiene bucodental no destinados al consumo humano.
- 30 Pues bien, sin perjuicio de los casos de fraude, evasión y abuso, que justifican la aplicación del artículo 27, apartado 5, de la Directiva 92/83, las eventuales medidas adoptadas por el fabricante de dichos productos respecto de sus características, siempre que no impidan su presentación como productos no destinados al consumo humano, no pueden privarles del disfrute de la exención de impuestos especiales prevista en el apartado 1, letra b), del mencionado artículo.

- 31 Por otra parte, del apartado 17 de la presente sentencia se desprende que la autoridad nacional competente no tomó en consideración la aplicación del artículo 27, apartado 5, de la Directiva 92/83 a los hechos controvertidos en el litigio principal y que el órgano jurisdiccional remitente no pregunta al Tribunal de Justicia respecto a la interpretación de esta última disposición.
- 32 Por ello, procede responder a la segunda cuestión prejudicial que el artículo 27, apartado 1, letra b), de la Directiva 92/83 debe interpretarse en el sentido de que se aplica al alcohol etílico desnaturalizado con arreglo a las disposiciones de un Estado miembro y contenido en productos cosméticos o de higiene bucodental que, pese a no estar destinados, como tales, al consumo humano, son —no obstante— consumidos como bebidas alcohólicas por algunas personas, cuando la persona que importa esos productos de un Estado miembro para que sean distribuidos en el Estado miembro de destino por otras personas a los consumidores finales, sabiendo que también son consumidos como bebidas alcohólicas, los hace fabricar y etiquetar teniendo en cuenta esa circunstancia para aumentar sus ventas.

Costas

- 33 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 de Justicia (Sala Tercera) declara:

- 1) El artículo 27, apartado 1, letra b), 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 aplica al alcohol etílico desnaturalizado con arreglo a las disposiciones de un Estado miembro y contenido en productos cosméticos o de higiene bucodental que, pese a no estar destinados, como tales, al consumo humano, son —no obstante— consumidos como bebidas alcohólicas por algunas personas.
- 2) El artículo 27, apartado 1, letra b), de la Directiva 92/83 debe interpretarse en el sentido de que se aplica al alcohol etílico desnaturalizado con arreglo a las disposiciones de un Estado miembro y contenido en productos cosméticos o de higiene bucodental que, pese a no estar destinados, como tales, al consumo humano, son —no obstante— consumidos como bebidas alcohólicas por algunas personas, cuando la persona que importa esos productos de un Estado miembro para que sean distribuidos en el Estado miembro de destino por otras personas a los consumidores finales, sabiendo que también son consumidos como bebidas alcohólicas, los hace fabricar y etiquetar teniendo en cuenta esa circunstancia para aumentar sus ventas.

Firmas