



Roj: **STS 3064/2020** - ECLI: **ES:TS:2020:3064**

Id Cendoj: **28079130022020100468**

Órgano: **Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso**

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **30/09/2020**

Nº de Recurso: **3528/2019**

Nº de Resolución: **1229/2020**

Procedimiento: **Recurso de Casación Contencioso-Administrativo (L.O. 7/2015)**

Ponente: **JOSE ANTONIO MONTERO FERNANDEZ**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **SAN 745/2019,**
ATS 10755/2019,
STS 3064/2020

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1.229/2020

Fecha de sentencia: 30/09/2020

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 3528/2019

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 29/09/2020

Ponente: Excmo. Sr. D. José Antonio Montero Fernández

Procedencia: AUD.NACIONAL SALA C/A. SECCION 7

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Gloria Sancho Mayo

Transcrito por: CAR

Nota:

R. CASACION núm.: 3528/2019

Ponente: Excmo. Sr. D. José Antonio Montero Fernández

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Gloria Sancho Mayo

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1229/2020

Excmos. Sres. y Excmo. Sra.

D. Nicolás Maurandi Guillén, presidente

D. José Díaz Delgado

D. Ángel Aguillo Avilés

D. José Antonio Montero Fernández

D. Francisco José Navarro Sanchís

D. Jesús Cudero Blas

D. Isaac Merino Jara

D^a. Esperanza Córdoba Castroverde

En Madrid, a 30 de septiembre de 2020.

Esta Sala ha visto en su Sección Segunda, constituida por los Excmos. Sres. Magistrados indicados al margen, el recurso de casación n.º 3528/2019, interpuesto por la entidad DULCESA, S.L.U., representada por el procurador de los Tribunales D^o. Roberto de Hoyos Mencía, bajo la dirección letrada de D^a. Verónica Sellés Francés, contra sentencia de 1 de marzo de 2019, dictada por la Sección Séptima de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, recaída en el recurso n.º. 829/2017, contra resolución desestimatoria del Tribunal Económico-Administrativo Central, de 21 de septiembre de 2017, en materia de Impuesto sobre el Alcohol y Bebidas Derivadas, años 2011 y 2012.

Ha comparecido en el recurso de casación como parte recurrida la Administración General del Estado, representada y asistida por el Sr. Abogado del Estado.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. José Antonio Montero Fernández.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- Resolución recurrida en casación.

En el recurso n.º. 829/2017, seguido en la Sección Séptima, de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, con fecha 1 de marzo de 2019, se dictó sentencia, cuya parte dispositiva es del tenor literal siguiente: "1.º.- DESESTIMAR el recurso contencioso-administrativo n.º 829 /2017, interpuesto por la entidad DULCESA SLU representada por el Procurador D. Roberto Hoyos Mencía, contra la Resolución impugnada en autos y expresada en el fundamento de derecho primero, la cual se confirma por ser conforme a derecho. 2.º.- Condenar a la parte recurrente al pago de las costas causadas en esta instancia".

SEGUNDO.- Preparación del recurso de casación.

Notificada dicha sentencia a las partes, por el procurador D^o. Roberto de Hoyos Mencía, en nombre y representación de la entidad DULCESA, S.L.U., se presentó escrito con fecha 5 de abril de 2019, ante la Sección Séptima de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, preparando recurso de casación, y la Sala, por auto de 13 de mayo de 2019, tuvo por preparado el recurso de casación, con emplazamiento de las partes ante esta Sala Tercera del Tribunal Supremo, habiendo comparecido, dentro del plazo de 30 días señalado en el artículo 89.5 LJCA, como parte recurrente la entidad DULCESA, S.L.U., representada por el procurador de los Tribunales D^o. Roberto de Hoyos Mencía, bajo la dirección letrada de D^a. Verónica Sellés Francés, y como parte recurrida La Administración General del Estado, representada y asistida por el Sr. Abogado del Estado.

TERCERO.- Admisión del recurso.

Recibidas las actuaciones en este Tribunal, la Sección Primera de esta Sala acordó, por auto de 17 de octubre de 2019, la admisión del recurso de casación, en el que aprecia que concurren en este recurso de casación las circunstancias de interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia previstas en los apartados 3.a) y 2.c) del artículo 88 de la Ley 29/1998, de 13 de Julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, precisando que:

"2º) La cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consiste en:

Precisar si la exigencia dirigida a evitar fraudes, evasiones o abusos que contienen los artículos 54 y 57 bis del Reglamento de los Impuestos Especiales, aprobado por Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio, de presentar -con carácter previo y como requisito para obtener la devolución del Impuesto sobre el Alcohol y Bebidas Derivadas- una memoria en la que indiquen, entre otros aspectos, el proceso industrial en el que se utiliza el alcohol etílico y los productos alimentarios que van a obtenerse mediante la utilización de dicho alcohol, es una exigencia que podría vulnerar el artículo 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 y el principio de proporcionalidad (en particular, los respectivos juicios de idoneidad y necesidad)

según deriva de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, si el sólo incumplimiento de tal carga formal impide la devolución aunque la Administración no discuta la efectiva utilización del alcohol para tales fines.

3º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación son (i) el artículo 22 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales; (ii) los artículos 54 y 57 bis del Reglamento de los Impuestos Especiales, aprobado por Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio; y (iii) el artículo 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".

CUARTO.- *Interposición del recurso de casación y oposición.*

Recibidas las actuaciones en esta Sección Segunda, el procurador Dº. Roberto de Hoyos Mencía, en nombre y representación de la entidad DULCESA, S.L.U., por medio de escrito presentado el 10 de diciembre de 2019, interpuso recurso de casación, en el que expuso que las normas infringidas por la sentencia impugnada son:

1.- Infracción de la doctrina contenida en la sentencia del Tribunal Supremo de 27 de febrero de 2018, RCA 914/2017.

2.- Infracción de la doctrina contenida en la sentencia del Tribunal Supremo de 10 de septiembre de 2018, RCA 1246/2017.

La recurrente manifiesta que la sentencia de la Audiencia Nacional recurrida infringe la jurisprudencia del Tribunal Supremo en materia de incumplimiento de requisitos formales en el ámbito de los Impuestos Especiales, jurisprudencia que ha asumido los criterios fijados por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea en sus sentencias Roz-Swit, de 2 de junio de 2016 (asunto C-418/14) y Vakarų Baltijos laivu statykla, de 13 de julio de 2017 (asunto C-151/16), en las que se considera que no es posible la sustantivación de los requisitos formales, siendo lo esencial, a la hora de eliminar las posibles ventajas fiscales, que los productos energéticos sean utilizados para fines que no den derecho a la exención. Sostiene que el mero incumplimiento formal no debe suponer la automática pérdida de la devolución, debe estarse al principio de proporcionalidad. La sentencia recurrida establece erróneamente que es totalmente obligatorio el cumplimiento del requisito consistente en la descripción de los productos en la memoria en referencia al cumplimiento de los requisitos establecidos en el artículo 54 y 57 bis del Reglamento de Impuestos Especiales para poder gozar de la devolución del Impuesto por el alcohol utilizado en la fabricación de productos alimenticios. Sin embargo, tratándose de un incumplimiento formal y habiendo quedado probado e incluso admitido por la propia Administración (FD Primero) que el alcohol se destinó al proceso productivo de la empresa, siendo el uso industrial el fin que justifica la devolución del impuesto, se regularizó el Impuesto ante la falta de identificación en la memoria de algunos productos: en concreto, el pan burger o hot dog. La Administración sí era conocedora de que el incremento de consumo de alcohol era debido a la puesta en marcha de nuevas líneas de producción, entre las que se encontraba el pan burger y el pan hot dog; sin embargo, obviando dicha información, esencial y sustantiva por cuanto sí se cumplían los requisitos materiales para la devolución, la sentencia impugnada resolvió que lo relevante no era la información suministrada el 13-10-2004 sobre los nuevos productos en los que se utilizaba el alcohol, sino que para poder gozar de los beneficios fiscales, era obligatorio y sustancial el cumplimiento de los requisitos formales establecidos en el artículo 76 o 54 del Reglamento de Impuestos Especiales, esto es, la inclusión de los productos de manera específica en la memoria, de manera que la Administración pudiera ejercer control oportuno para evitar un riesgo de fraude, evasión o abuso.

Por todo ello, el requisito formal consistente en la inclusión de los productos de manera específica en la memoria, no puede hacer decaer los beneficios fiscales (en este caso, el derecho a la devolución del Impuesto Especial), fundamentalmente porque la Administración ya conocía del aumento del consumo por los nuevos productos en los que se utilizaba el alcohol, y como consecuencia debe anularse la deuda tributaria liquidada por la cuantía de 393.641,80 euros, al haberse acreditado claramente que el empleo del alcohol consumido lo fue en el proceso productivo de distintos productos derivados del pan y bollería, sin que se hubiera puesto de manifiesto ninguna situación de riesgo de fraude o evasión fiscal, por cuanto el alcohol empleado lo fue, según la inspección en productos de panadería autorizados.

Tras las anteriores alegaciones, terminó suplicando a la Sala que "dicte sentencia por la que, estimando el recurso anule la sentencia y se dicte otra que estime las pretensiones articuladas en este escrito".

Por su parte, el Sr. Abogado del Estado, en la representación que le es propia, por escrito presentado con fecha 3 de febrero de 2020, formuló oposición al recurso de casación manifestado que La cuestión que se plantea en el presente recurso es si procede reconocer a DULCESA, S.L.U. el derecho a la devolución de las cuotas soportadas en concepto de Impuesto Especial sobre el Alcohol y Bebidas Derivadas, utilizadas

en el proceso productivo para la elaboración de alimentos, que había sido reconocido provisionalmente. La liquidación denegatoria de la devolución se fundamenta en la circunstancia de que en la memoria aportada para obtener la autorización constaba como producto el pan de molde pero no el "pan burger", ni el "pan hot dog".

Así, sobre los requisitos "formales" establecidos por la norma para obtener la devolución de cuotas por alcohol empleado en la elaboración de alimentos, manifiesta el Sr. Abogado del Estado que, en ningún momento se ha cuestionado la legalidad del art. 54 del Reglamento y el establecimiento de un régimen de autorización, circunstancia que, a su juicio, es suficiente para debilitar los argumentos de la recurrente que, sin cuestionar ese régimen, pretende soslayar su aplicación. Defiende la plena legitimidad de aplicar un régimen de autorización, lo que ayuda para efectuar su examen que debe tener presente el respeto al principio de proporcionalidad consagrado por la jurisprudencia y que tiene también su reflejo en el art. 4 LRJSP. El régimen de autorización impuesto debe entenderse respetuoso con el derecho comunitario y también que el incumplimiento de esos requisitos no permite afirmar que la denegación de la devolución haya infringido el principio de proporcionalidad. Si la autorización se concede sobre la base de una memoria en la que se describan los productos, y la devolución se efectúa sobre la base de la autorización, la consecuencia jurídica es que el alcohol utilizado para la elaboración de productos alimenticios no contemplados en la autorización no puede gozar del beneficio fiscal. El control de la actividad se ejerce por la Administración sobre la base un acto previo autorizatorio que genera la confianza de que el alcohol se utilizará para elaborar los productos que se han contemplado al dictar la autorización. Si no es así, no se vulnera el principio de proporcionalidad cuando se deniega la devolución respecto del uso en productos no autorizados, sin que pueda imponerse una actuación adicional a la previamente desarrollada cuando se concedió la autorización.

Y, sobre la acreditación del cumplimiento de los "requisitos de fondo" para disfrutar de la exención, manifiesta el Sr. Abogado del Estado que pese a lo dicho por la recurrente, en ningún caso ha quedado acreditado que el alcohol cuya devolución se pretende se haya destinado a la fabricación de esos productos nuevos (pan burger y pan hot dog). No existe un pronunciamiento en sede administrativo, ni tampoco por parte de la Sala de la Audiencia Nacional, que admita como probado ese hecho. Es más, el recurso se enfoca por la parte recurrente desde el punto de vista de lo desproporcionado que resulta denegar la devolución por no incluir los nuevos productos en la memoria pero sin tratar de acreditar a la vez, por los medios de prueba que tuviera por conveniente, que el alcohol se utilizó de modo que sería aplicable el beneficio reconocido en el art. 22 de la Ley de Impuestos Especiales. El hecho de que en 2004 advirtiera a la Administración de que iba a extender la utilización de alcohol por la implantación de 4 líneas nuevas entre las que se encontrarían el pan burger y el pan hot dog, no acredita que durante la vigencia de la autorización 539/09, que no contemplaba esos productos, el alcohol se haya destinado a su fabricación.

Por todo lo anterior, concluye que no se cumplieron los requisitos "formales" pero tampoco se ha acreditado el cumplimiento de los requisitos "materiales" y considera que la sentencia recurrida es ajustada a derecho, por lo que el recurso debe ser desestimado.

Tras las anteriores alegaciones, terminó suplicando a la Sala "dicte sentencia por la que fije doctrina en los términos interesados en el anterior apartado tercero y desestime el recurso de casación, confirmando la sentencia recurrida por ser ajustada a Derecho, previa inadmisión de las cuestiones relativas a la concurrencia de prescripción y a la omisión del trámite de audiencia".

QUINTO . - *Señalamiento para deliberación del recurso.*

Por providencia de 14 de febrero de 2020, el recurso quedó concluso y pendiente de votación y fallo, al no haber lugar a la celebración de vista pública por no advertir la Sala la necesidad de dicho trámite.

Llegado su turno, se señaló para deliberación, votación y fallo el 29 de septiembre de 2020, fecha en la que tuvo lugar el acto.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- *Contenido de la sentencia impugnada. Razón de decidir y cuestión en debate.*

Como hechos relevantes que constituyen el sustrato fáctico de la presente controversia ha de dejar dicho lo siguiente.

Se dejó dicho que la recurrente era titular de una autorización previa que le otorga el derecho a la devolución del Impuesto sobre el Alcohol y Bebidas Derivadas, en relación con las cantidades de alcohol etílico utilizadas para la fabricación de pan. En 13 de octubre de 2004 presentó una solicitud de ampliación de la autorización referida con el objeto de incrementar el volumen máximo anual de consumo de alcohol, en ella se informaba

de la puesta en funcionamiento de 4 líneas nuevas entre las que se encontraba el pan de hamburguesa y el pan de perrito caliente.

La autorización 539/09, de 11 de octubre de 2009 y que caducó el 11 de octubre de 2014, vigente, por tanto, para los años comprobados de 2011 y 2012, se había dispensado conforme a la memoria presentada el 27 de julio de 2009, la cual sólo se refería a la línea de pan *de molde*.

En 7 de octubre de 2011, la recurrente presentó una nueva memoria con el objeto de incrementar la cantidad de alcohol que podría utilizar el beneficio de la devolución del Impuesto sobre el Alcohol y Bebidas Derivadas, y en la que sólo hace referencia al pan de molde, no al de hamburguesa ni al de perrito caliente.

La Administración en liquidación de 3 de octubre de 2014, consideró que la recurrente había obtenido indebidamente devoluciones por la utilización de alcohol en la fabricación de productos no incluidos en la autorización concedida para ello por la AEAT. Esto es, por la fabricación de pan de hamburguesa y de pan de perrito caliente.

A la polémica de si dichos panes debían entenderse comprendidos en la autorización para incrementar el volumen máximo anual de consumo de alcohol, y por ende, susceptible de beneficiarse fiscalmente, la sentencia de instancia se muestra categórica, en el sentido de que sólo comprendía el pan de molde. Como dato fáctico de la que parte la Sala de instancia para resolver en el sentido desestimatorio ha de estarse, sin que pueda ser objeto de disputa ni discusión en la casación. Por tanto, sin perjuicio de lo que luego se dirá sobre los hechos acaecidos, ha de convenirse, sin que pueda atenderse al cuestionamiento que hace la parte recurrente, que la modificación autorizada solicitada en el año 2011 sólo se hizo extensiva al pan de molde expresamente y no al pan burger ni al pan hot dog. Por tanto, ni se comprendieron en la memoria, ni fueron autorizadas.

Sobre la aplicación de la doctrina contenida en la sentencia de este Tribunal Supremo de 27 febrero 2018, referida a hidrocarburos, consideró al Sala de instancia que se refiere a un supuesto distinto al que nos ocupa; en este se trata de determinar si la memoria que se presenta junto con la solicitud de autorización para la devolución del impuesto por utilización de alcohol en la producción, debe contener todos los productos a los que se incorpora el alcohol de cuya devolución se trata. Siendo la respuesta a esta cuestión la adelantada anteriormente.

Recuerda la sentencia los términos del art. 22 de la LIIEE, "Se reconocerá el derecho a la devolución del impuesto, en las condiciones que reglamentariamente se establezcan, además de en los supuestos determinados en el artículo 10, en los siguientes:

a) Cuando el alcohol o las bebidas alcohólicas se utilicen en la preparación de aromatizantes para la elaboración de productos alimenticios y bebidas analcohólicas". Como el art. 54 del RIIEE exige que la aplicación del referido beneficio debe ser solicitada, previamente, y deberá acompañarse de una memoria técnica con la información requerida en el artículo 57 bis, que en lo que ahora interesa se traduce en contener una relación de los productos que se van a obtener mediante la utilización del alcohol, resolviendo el centro gestor la solicitud y, en su caso, concediendo la autorización por un plazo máximo de cinco años; la modificación del proceso industrial descrito en la memoria, así como los productos que intervienen o se obtienen en el mismo, deberá ser comunicada al centro gestor que, en su caso, autorizará las modificaciones notificadas. Por lo que a la luz de la normativa referida no se ha cumplimentado el requisito exigido.

Reproduce, también, los términos del 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 (DOCE núm. 316, de 31 de octubre de 1992) ["Directiva 92/83/CEE"]:

"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..."

En el último de los Fundamentos de la sentencia impugnada, una vez despejado si los productos cuestionados poseían o no la preceptiva autorización, se delimita la polémica en el sentido de que no se trata de dilucidar si incurrió o no la recurrente en fraude o elusión fiscal; sino si cumplió la obligación de haber obtenido la autorización necesaria para conseguir el beneficio fiscal, cuando no se indicó la ampliación de los productos, pan de hamburguesa y pan de perrito caliente, en la memoria. Al efecto se remite a la jurisprudencia europea, representada en la sentencia del TJUE de 9 diciembre 2010 C-163/09; proyectando la doctrina al caso concreto concluye que "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". Además añade la siguiente consideración, al tratar sobre los principios de buena fe y confianza legítima, "Y no se puede alegar confianza legítima cuando el propio recurrente era conocedor de que podría modificar la autorización, como así hizo en 2011 para incluir el pan de molde, y en este caso sería para incluir el pan hot dog y el pan burger. Y era sabedor de que se aceptaría esa modificación a los efectos de obtener la autorización para la devolución del impuesto especial sobre el alcohol por lo que no existe ninguna confianza legítima que haya generado la Administración con sus actos".

En apretado resumen, puede entenderse que la razón de decidir de la Sala de instancia se centra en que no podía extenderse la autorización al pan de hamburguesa y al pan de perrito caliente, al no haberse incluido en la memoria, y los requisitos establecidos reglamentariamente, art. 57 bis del reglamento, en los términos transcritos, esto es, la memoria descriptiva de los productos no es contraria a la normativa europea.

Ahora bien, la cuestión en debate no se circunscribía a dichas consideraciones, como se recoge en la propia sentencia de instancia, la parte recurrente opuso que "La parte actora en su demanda manifiesta que el mero incumplimiento formal no debe suponer la automática pérdida de la devolución, principio de proporcionalidad", lo que reitera la parte recurrente en la instancia tal y como se hace eco la sentencia, "La actora manifiesta que el mero incumplimiento formal no supone la pérdida automática de la devolución". Lo que ha determinado que la parte recurrente en su escrito de interposición insista en la infracción de la doctrina contenida en la sentencia de este Tribunal Supremo de 27 de febrero de 2018, rec. cas. 914/2017, y la contradicción del Fundamento Cuarto con la misma.

Significativo al respecto los términos en los que se pronuncia la Sección de admisión en el auto identificando la cuestión con interés casacional objetivo, que no sólo lo circunscribe a "Precisar si la exigencia dirigida a evitar fraudes, evasiones o abusos que contienen los artículos 54 y 57 bis del Reglamento de los Impuestos Especiales, aprobado por Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio, de presentar -con carácter previo y como requisito para obtener la devolución del Impuesto sobre el Alcohol y Bebidas Derivadas- una memoria en la que indiquen, entre otros aspectos, el proceso industrial en el que se utiliza el alcohol etílico y los productos alimentarios que van a obtenerse mediante la utilización de dicho alcohol, es una exigencia que podría vulnerar el artículo 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", sino que abarca, también, y no ha quedado suficientemente esclarecido en la sentencia de instancia, a la cuestión de si dicha exigencia cumple el principio de "proporcionalidad (en particular, los respectivos juicios de idoneidad y necesidad) según deriva de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, si el sólo incumplimiento de tal carga formal impide la devolución aunque la Administración no discuta la efectiva utilización del alcohol para tales fines".

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".

El art. 27.1, en algunos de sus apartados ha sido objeto de atención en pronunciamientos anteriores de este Tribunal Supremo, y también del TJUE, valga por todas sentencia de 2 de junio de 2016, C-418/14, ó la de 9 de diciembre de 2010, C-163/09, en la que sobre la cuestión de si los requisitos formales impuestos por la normativa nacional se ajustan a la Directiva se precisa se ajustan "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", correspondiendo al Tribunal nacional valorar si es así.

En nuestro caso, no se trata de una exención sino de una devolución, pero en puridad es plenamente trasladable dicha doctrina al supuesto enjuiciado.

Tratándose de Derecho europeo, y aún cuando lo decidido en esta sentencia no es susceptible de un posterior recurso judicial, no resulta necesario plantear cuestión prejudicial interpretativa en tanto que no existe duda razonable sobre la interpretación del texto comunitario aplicable; en el asunto que enjuiciamos la cuestión interpretativa, aún con determinados problemas como luego trataremos, ha sido ya aclarada por el TJCE, como se ha visto -doctrina del acto aclarado formulada en la sentencia CILFIT de 6 de octubre de 1982-.

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 "sustantivar" los requisitos formales. En el ámbito del impuesto sobre el valor añadido el TJUE ha sostenido que los Estados miembros no pueden condicionar el derecho a la deducción al cumplimiento de obligaciones formales, sin tener en cuenta los requisitos materiales y, en particular, sin preguntarse si éstos se han cumplido, pues con ello irían más allá de lo necesario para garantizar la correcta aplicación del impuesto [sentencias de 27 de septiembre de 2007, *Collée* (C-146/05, apartado 29; 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 cuatros 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.

QUINTO.- *Pronunciamiento sobre las costas.*

En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA, al no apreciarse mala fe o temeridad en alguna de las partes, no procede hacer un expreso pronunciamiento sobre las costas de este recurso de casación. Dada las dudas tanto de hecho como de derecho existente, como se refleja en lo resuelto en la instancia, no ha lugar a un pronunciamiento condenatorio de costas en la instancia.

FALLO

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido

1º) Fijar los criterios interpretativos expresados en los fundamentos jurídicos tercero y cuarto de esta sentencia.

2º) Estimar el recurso de casación interpuesto contra la sentencia dictada en 1 de marzo de 2019, por la Sección Séptima de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, recaída en el recurso nº. 829/2017, que casamos y anulamos.

3º) Estimar el recurso contencioso administrativo deducido contra resolución desestimatoria del Tribunal Económico-Administrativo Central, de 21 de septiembre de 2017, en materia de Impuesto sobre el Alcohol y Bebidas Derivadas, años 2011 y 2012, la que se anula al igual que las liquidaciones de las que trae causa, declarando el derecho de la recurrente a obtener la devolución en su día solicitada.



Notifíquese esta resolución a las partes e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.

Nicolás Maurandi Guillén José Díaz Delgado

Ángel Aguallo Avilés José Antonio Montero Fernández

Francisco José Navarro Sanchís Jesús Cudero Blas

Isaac Merino Jara Esperanza Córdoba Castroverde

PUBLICACIÓN.- Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente de la misma **D. JOSÉ ANTONIO MONTERO FERNÁNDEZ**, hallándose celebrando audiencia pública, ante mí, la Letrada de la Administración de Justicia. Certifico.

FONDO DOCUMENTAL CENDO