



Roj: **SAN 3822/2020** - ECLI: **ES:AN:2020:3822**

Id Cendoj: **28079230072020100507**

Órgano: **Audiencia Nacional. Sala de lo Contencioso**

Sede: **Madrid**

Sección: **7**

Fecha: **16/12/2020**

Nº de Recurso: **71/2018**

Nº de Resolución:

Procedimiento: **Procedimiento ordinario**

Ponente: **JUAN CARLOS FERNANDEZ DE AGUIRRE FERNANDEZ**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

## **AUDIENCIA NACIONAL**

**Sala de lo Contencioso-Administrativo**

### **SECCIÓN SÉPTIMA**

**Núm. de Recurso:** 0000071 /2018

**Tipo de Recurso:** PROCEDIMIENTO ORDINARIO

**Núm. Registro General:** 00468/2018

**Demandante:** BEIERSDORF MANUFACTURING TRES CANTOS S.L.

**Procurador:** JACOBO GANDARILLAS MARTOS

**Demandado:** TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL

**Abogado Del Estado**

**Ponente Ilmo. Sr.:** D. JUAN CARLOS FERNÁNDEZ DE AGUIRRE FERNÁNDEZ

### **SENTENCIA Nº :**

**Ilmo. Sr. Presidente:**

D. JUAN CARLOS FERNÁNDEZ DE AGUIRRE FERNÁNDEZ

**Ilmos. Sres. Magistrados:**

D<sup>a</sup>. BEGOÑA FERNANDEZ DOZAGARAT

D. JOSÉ GUERRERO ZAPLANA

D. LUIS HELMUTH MOYA MEYER

D<sup>a</sup>. YOLANDA DE LA FUENTE GUERRERO

Madrid, a dieciseis de diciembre de dos mil veinte.

### **HECHOS**

**VISTOS** por la Sección Séptima de la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional el recurso contencioso-administrativo **71/2018**, promovido por el Procurador de los Tribunales don Jacobo Gandarillas Martos, en nombre y representación de Beiersdorf Manufacturing Tres Cantos, S.L., contra el acuerdo del Tribunal Administrativo Central de 23 de octubre de 2017, sobre liquidación por el concepto de Impuesto sobre el Alcohol y Bebidas Derivadas.

Ha sido parte recurrida la Administración General del Estado representada por la Abogacía del Estado.

### **ANTECEDENTES DE HECHO**



**PRIMERO.-** Por acuerdo del Jefe de la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la Agencia Estatal de Administración Tributaria de 15 de octubre de 2014 se dictó liquidación por el concepto de Impuesto sobre el Alcohol y Bebidas Derivadas, ejercicios 2011 y 2012, por importe de 3.076.297,29 euros.

Por acuerdo del Tribunal Administrativo Central de 23 de octubre de 2017 se desestimó la reclamación económico-administrativa formulada contra el anterior acuerdo.

Frente a dicho acuerdo la representación procesal de Beiersdorf Manufacturing Tres Cantos, S.L., interpuso recurso contencioso-administrativo.

Reclamado el expediente a la Administración y siguiendo los trámites legales, se emplazó a la parte recurrente para la formalización de la demanda, lo que verificó mediante escrito que obra en autos, en el que termina solicitando a la Sala que dicte sentencia por la que "se anule la resolución recurrida y, con ella, el acuerdo de liquidación de la que trae causa; con imposición de costas".

**SEGUNDO.-** Emplazada la Abogacía del Estado para que contestara a las demandas, así lo hizo en sendos escritos en los que, tras expresar los hechos y fundamentos de derecho que estimó convenientes, terminó solicitando de la Sala que dicte sentencia por la que "desestime el recurso, confirmando íntegramente la resolución impugnada, con expresa imposición de costas a la parte recurrente".

**TERCERO.-** Habiéndose recibido el recurso a prueba se practicó documental y pericial interesadas por la parte recurrente, en los extremos admitidos por la Sala, con el resultado que obra en las actuaciones.

**CUARTO.-** Practicadas las pruebas se dio traslado a las partes para la presentación de conclusiones sucintas acerca de los hechos alegados, las pruebas practicadas y los fundamentos jurídicos en que apoyaron sus pretensiones.

**QUINTO.-** Concluidas las actuaciones quedaron pendientes de señalamiento para votación y fallo, el cual tuvo lugar el día 24 de noviembre de 2020.

Ha sido Ponente el Ilmo. Sr. Magistrado don Juan Carlos Fernández de Aguirre, quien expresa el parecer de la Sala.

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

**PRIMERO.-** Constituye el objeto del presente recurso contencioso-administrativo determinar si es o no conforme a Derecho el acuerdo del Tribunal Administrativo Central de 23 de octubre de 2017 por el que se desestima la reclamación económico-administrativa formulada contra el acuerdo de liquidación del Jefe de la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la Agencia Estatal de Administración Tributaria de 15 de octubre de 2014 por el concepto de Impuesto sobre el Alcohol y Bebidas Derivadas, ejercicios 2011 y 2012, por importe de 3.076.297,29 euros.

**SEGUNDO.-** Del acuerdo de la Jefe Adjunta de la Oficina Técnica, Delegación Central de Grandes Contribuyentes, Dependencia de Control Tributario y Aduanero, de 15 de octubre de 2014, interesa destacar los siguientes extremos:

"El 28 de mayo de 2004 BDF Nivea SAU -en 2010 se transmitió la actividad de producción y fabricación de productos cosméticos a Beibersdorf Manufacturing Tres Cantos, S.L.- (fue) autorizada para recibir alcohol parcialmente desnaturalizado, con desnaturalizante específico con exención del Impuesto sobre el Alcohol, en los procesos y para la obtención de los productos relacionados en la Memoria unida como anexo 3 a la diligencia de 12 de febrero de 2014 -consta en el expediente;

"Desde el 1 de enero de 2011 Beibersdorf Manufacturing Tres Cantos, S.L., es titular del Código de Actividad y Establecimiento... que le autoriza para recibir 1.800.000 litros anuales de alcohol parcialmente desnaturalizado, con desnaturalizante específico con exención del Impuesto sobre el Alcohol, para la elaboración de los productos del anexo 3 de la diligencia de 12 de febrero de 2014;

"Ni BDF Nivea SAU ni su sucesora, Beibersdorf Manufacturing Tres Cantos, S.L., presentaron ninguna otra Memoria diferente a la presentada en el 2004;

"La sociedad utilizó el alcohol parcialmente desnaturalizado en productos y en porcentajes diferentes a los incluidos en la Memoria que sustentó la concesión de la autorización.

A estos efectos, la Inspección Tributaria formalizó propuesta de regularización en relación con el Impuesto sobre el Alcohol y Bebidas Derivadas correspondiente a los ejercicios 2011 y 2012 en los siguientes términos:



a) cuota del Impuesto sobre el Alcohol: 2.699.472,34 euros; b) intereses de demora: 355.377,09 euros. Total deuda tributaria: 3.054.849,43 euros.

"Como claramente se desprende de lo dispuesto en el artículo 42.2 de la Ley 38/92 y artículo 75 del Reglamento -Real Decreto 1165/1995-, el alcohol parcialmente desnaturalizado solo puede utilizarse con exención del impuesto en el proceso industrial y para la obtención de los productos autorizados... en el caso cuestionado, no se discute que la única Memoria presentada por la sociedad fue la unida como anexo 3 a la Diligencia de 12 de febrero de 2014, Memoria aportada en el 2004 a requerimiento de la Oficina Gestora que tramitó la solicitud de inscripción en el Registro Territorial de Impuestos Especiales como usuario de alcohol parcialmente desnaturalizado con desnaturalizante específico, en la que relacionaba los productos en cuya obtención se utilizaba el alcohol, su fórmula configurada por dos grupos de cinco dígitos y uno de dos, el porcentaje de alcohol en los productos y la fase en que éste intervenía. Según manifestaciones de la sociedad los cinco primeros dígitos de la fórmula identifican al grupo de producto (BNR) y los cinco siguientes designan versiones de la misma fórmula, distinguiendo los grupos de productos -se describen...

"A excepción de los dos grupos, denominados "6 Nueva fórmula mismo grupo" y "7 Nuevo grupo", para todos los demás productos la empresa manifiesta que existe una cierta relación entre los productos y fórmulas fabricados en los ejercicios 2011 y 2012 y los productos a que hace referencia la Memoria presentada por la empresa en 2004;

"Para el desarrollo de sus actuaciones de comprobación del uso y destino del alcohol recibido, la Inspección no pudo apoyarse en la contabilidad reglamentaria puesto que, no obstante lo dispuesto en los artículos 75.6 antes transcrito y 50.1 relativo a los controles contables, la empresa únicamente contabilizó las entradas de alcohol;

"Los actuarios examinaron y cotejaron los datos declarados en la Memoria presentada a la Oficina Gestora, condición sine qua non para la obtención de la autorización para recibir alcohol parcialmente desnaturalizado, y los informes SAP de Producción correspondientes a los ejercicios 2011 y 2012, con el siguiente resultado:

- En 2011 y 2012 se utilizaron 11.501,74 y 24.141,44 litros, respectivamente, de alcohol desnaturalizado recibido con exención en la fabricación de nuevos productos identificados con las fórmulas 00476-40023-00, 00476-40025-00 y 43419-40003-00 y 43079-40003-00 no declarados a la oficina gestora;

- En 2011 y 2012 existe una diferencia de 186.358,75 y 126.226 litros de alcohol absolutos, respectivamente, entre el alcohol que teóricamente, y según los datos declarados en la Memoria presentada en la Oficina Gestora, debió utilizar para la obtención de los productos fabricados en dicho período y los que, según manifiesta la sociedad para justificar el destino del alcohol recibido, fueron realmente utilizados;

"Manifiesta asimismo la empresa que no se le ha requerido por parte de la Oficina Gestora a actualizar la Memoria... Esta es una obligación que pesa sobre el contribuyente sin necesidad de requerimiento de la oficina gestora - artículo 40.9 Reglamento IIEE;

"... la liquidación propuesta por la inspección tiene dos apartados, por un lado se liquida el alcohol consumido en la elaboración de una serie de productos nuevos que no están recogidos en la Memoria de 2004, sin que por lo tanto, se encontrara previamente autorizado su uso con exención del impuesto especial;

"Y, por otro lado, considerando que el resto de productos sí están recogidos en la Memoria, dado que el consumo porcentual de alcohol, en los ejercicios 2011 y 2012, es superior al declarado en la Memoria presentada por la empresa en 2004, se considera que se trata de desvíos entre los consumos teóricos y los reales, y se tratan como pérdidas en los procesos productivos aplicándose lo dispuesto en el artículo 90.2 del Reglamento de los Impuestos Especiales;

"... la sociedad alega que la finalidad de la Ley es gravar el alcohol destinado a la elaboración de bebidas alcohólicas. En este sentido, si bien la exposición de motivos de la Ley de Impuestos Especiales, en referencia al Impuesto sobre el Alcohol y Bebidas Derivadas recoge que "En relación con el Impuesto sobre el Alcohol y Bebidas Derivadas, su finalidad sigue siendo la de gravar el alcohol que se consume en forma de bebidas derivadas, por lo que el impuesto se estructura en forma tal que el alcohol que se destina a otros fines pueda beneficiarse, siempre que se cumplan los requisitos necesarios para asegurar el control, de la exención o devolución del impuesto, bien en razón del destino concreto que se va a dar al alcohol, o bien mediante la previa desnaturalización del mismo que, si bien lo hace impropio para su uso en bebidas, no afecta a su utilización en otros fines, no puede deducirse que tras la desnaturalización del mismo se obtiene de facto y automáticamente la exención.

En el acuerdo de 23 de octubre de 2017, el Tribunal Económico Administrativo Central, tras examen y valoración de actuado y solventar las cuestiones planteadas referentes a: requisitos a los que la Inspección condiciona



la exención; diferencias de alcohol que exceden de lo declarado en la Memoria; principio de proporcionalidad; principios de capacidad económica y no confiscatoriedad; principio de confianza legítima; doctrina de los actos propios; procedimiento de aplicación al caso; sujeción a gravamen del alcohol utilizado en el proceso productivo y conducta de la interesada en el cumplimiento de sus obligaciones, desestima la reclamación económico-administrativa y en definitiva confirma el acuerdo de liquidación impugnado.

**TERCERO.-** Disconforme con la decisión del Tribunal Central la representación procesal de Beibersdorf Manufacturing Tres Cantos, S.L., formula tras exégesis de lo actuado un extenso conjunto de alegaciones que en apretada síntesis son las siguientes -en función de los hechos más atrás descritos:

Alega en primer término que conforme a lo dispuesto en el artículo 40.2 y 9 del Real Decreto 1165/1995, basta con aportar una breve memoria descriptiva de la actividad a realizar, y si bien el requerimiento de la Administración quedaba ceñido al "uso de alcohol parcialmente desnaturalizado específico en la fabricación de sus cremas solares y corporales, especificando en qué fases del proceso de elaboración es necesario utilizar el alcohol a recibir con exención del impuesto especial", la actora, más allá de los términos interesados, indicó en su Memoria -2004- los siguientes datos: fases del proceso de elaboración, listado de productos fabricados, número de fórmula y porcentaje de alcohol utilizado en la fabricación de cada producto, si bien, en su criterio, en ningún momento le fue exigido enumerar los productos en que se utiliza el alcohol, ni describirlos, ni sus fórmulas ni el porcentaje de alcohol empleado. Bien es cierto, dice, que debido a diversos factores las fórmulas existentes en 2004 fueron sufriendo ligeras variaciones, mas como quiera que tales modificaciones no afectasen al proceso de producción, no estimó pertinente comunicar las mismas a la Administración. Así pues, consideró correcta la Memoria de 2004 aportada.

Señala que no se ha modificado el proceso productivo en ningún momento -no se fabricaron productos nuevos-, como acredita el informe técnico que aporta, y que no puede aceptarse el criterio del Tribunal Central en el sentido de que la actora quedaba vinculada a comunicar las modificaciones que afectasen a la información suministrada en la Memoria aunque no afectasen al proceso productivo, que es lo que la Administración había interesado, sin que, por otra parte, el artículo 75 Real Decreto 1165/1995, en la redacción vigente de aplicación al caso, condicione la exención a la comunicación previa de las fórmulas a la Administración.

Alega en segundo término que resulta contrario a la normativa europea la imposición de un gravamen cuando se trate alcohol desnaturalizado conforme a un método autorizado y empleado en la fabricación de productos no destinados al consumo humano, como en el caso sucede, citando al efecto jurisprudencia del TJUE que estima de aplicación; y añade que la resolución impugnada se aparta de la finalidad de la norma pues se basa en el incumplimiento de requisitos formales sin cuestionar el cumplimiento de los requisitos sustantivos, infringiéndose así el principio de proporcionalidad.

Expone que el alcohol regularizado se ha utilizado conforme al destino previsto por la norma reguladora de la exención, pues, atendida la jurisprudencia del Tribunal Supremo, el incumplimiento de requisitos formales - que en este caso sería no incluir para los ejercicios 2011 y 2012 productos de análoga factura a los indicados en la Memoria de 2004- no puede acarrear la pérdida de la exención fiscal cuando el producto de que se trate se destine al fin perseguido por la norma. Y en este contexto, manifiesta que la actora ha justificado el correcto destino del alcohol empleado y que no ha utilizado más alcohol que aquel para el que estaba autorizada, puntualizando ex artículo 1.12 del Real Decreto 1165/1995 que "las diferencias entre el alcohol recibido y el utilizado en los porcentajes declarados en la Memoria no pueden considerarse en ningún caso como pérdidas", pues no existen diferencias entre los productos de entrada en el proceso de fabricación y los productos de salida ya que en todo caso nos encontraríamos ante variaciones en las fórmulas que comportan ligeras diferencias en los porcentajes de alcohol, y así consta en el informe técnico que aporta.

Manifiesta que el criterio de la Inspección vulnera el principio de confianza legítima y es contrario a los actos propios, pues la actora, actuando de buena fe, cedió el contenido de la memoria -en exceso- a la información solicitada por la Administración, generándole la confianza de que cumplía con los requisitos exigidos. Exigir una información que no había sido requerida, cambiando injustificadamente de criterio, supone quebrantar dicho principio.

Finalmente, alega que no existen diferencias respecto de la Memoria de 2004 y el consumo real de alcohol, y que así se extrae tanto del informe técnico aportado como de las hojas de cálculo que incorpora.

La Abogacía del Estado se opone al recurso haciendo suyas en lo esencial las razones expuestas por el Tribunal Económico Administrativo Central en el acuerdo de 23 de octubre de 2017.

**CUARTO.-** Con fecha 28 de mayo de 2004 se autorizó a BDF Nivea SAU -en 2010 se transmitió la actividad de producción y fabricación de productos cosméticos a Beibersdorf Manufacturing Tres Cantos, S.L.- para recibir



alcohol parcialmente desnaturalizado, con desnaturalizante específico con exención del Impuesto sobre el Alcohol, en los procesos y para la obtención de determinados productos.

A estos efectos, la Agencia Tributaria, por oficio de 18 de mayo de 2004 en respuesta a la solicitud de inscripción en el Registro Territorial IIEE como usuario de alcohol parcialmente desnaturalizado con desnaturalizante específico, requirió a BDF Nivea, S.A, para que presentase "Memoria descriptiva del uso del alcohol parcialmente desnaturalizado con desnaturalizante específico, utilizado en la fabricación de sus cremas solares y corporales, especificando en qué fases del proceso de elaboración es necesario utilizar el alcohol a recibir con exención del Impuesto especial".

Por escrito de 28 de mayo de 2004, BDF Nivea, S.A, remitió a la Agencia Tributaria la Memoria interesada incluyendo en ella los siguientes datos:

- listado de artículos fabricados por BDF Nivea, S.A, que incorporan alcohol en su fórmula;
- número de fórmula de BDF Nivea, S.A, que definir la composición del producto;
- % de alcohol utilizado en la fabricación de cada producto;
- fase de uso del alcohol desnaturalizado.

Desde el 1 de enero de 2011 Beibersdorf Manufacturing Tres Cantos, S.L., estaba autorizada a recibir 1.800.000 litros anuales de alcohol parcialmente desnaturalizado, con desnaturalizante específico con exención del Impuesto sobre el Alcohol, para la fabricación de cremas solares y corporales.

Respecto de los ejercicios 2011-2012, la Agencia Tributaria mantiene que ni BDF Nivea SAU ni su sucesora, Beibersdorf Manufacturing Tres Cantos, S.L., han presentado ninguna otra Memoria diferente a la presentada en el 2004, y que la hoy actora ha utilizado el alcohol parcialmente desnaturalizado en productos y en porcentajes diferentes a los incluidos en la Memoria que sustentó la concesión de la autorización, esto es, la Memoria presentada en 2004.

En tesis de la Agencia Tributaria, y así se extrae del Acuerdo de Liquidación que se cuestiona, la actora, en la elaboración de nuevos productos así como en lo referente a la cantidad de alcohol recibido, sobrepasando los porcentajes a utilizar en cada uno de los productos declarados en la Memoria, había dado el alcohol un destino para el que no estaba autorizada y se habían producido pérdidas superiores a las reglamentariamente admitidas.

**QUINTO.-** Básicamente, entiende la Sala, la enjundia del litigio se contrae a dilucidar si se ha dado al alcohol un destino para el que la recurrente que no estaba autorizada.

Respecto de la utilización de alcohol parcialmente desnaturalizado en la fabricación de productos no incluidos en la Memoria de 2004, el Tribunal Central, en consonancia con lo acordado por la Agencia Tributaria, entiende ex artículo 40.9 del Real Decreto 1165/1995 que "la sociedad quedaba obligada a comunicar a la Oficina Gestora cualquier modificación de los datos contenidos en la Memoria descriptiva presentada para la inscripción en el registro territorial como usuario de alcohol parcialmente desnaturalizado con desnaturalizante específico, que le autorizaba a recibirlo con exención para la obtención de los productos descritos en la Memoria y no otros", pues "sostener lo contrario vaciaría la Memoria de toda utilidad y por ende, mermaría la eficacia de las medidas de control establecidas reglamentariamente para estos usuarios".

En esta línea de razonamiento, la Agencia Tributaria -Acuerdo de Liquidación- considera que "la exención no resulta aplicable al alcohol utilizado en la fabricación de los productos de nueva formulación no incluidos en la Memoria presentada en la Oficina Gestora al solicitar la preceptiva autorización, sin que pueda entenderse justificado el uso o destino del alcohol recibido con exención cuando éste ha sido utilizado en la fabricación de productos que la Administración competente para conceder la autorización desconocía por haberlo omitido el solicitante".

En este contexto, el acuerdo de la Jefe Adjunta de la Oficina Técnica, Delegación Central de Grandes Contribuyentes, Dependencia de Control Tributario y Aduanero, de 15 de octubre de 2014, descansa en las siguientes razones:

"... como señala la propia exposición de motivos de la Ley de Impuestos Especiales en relación con el Impuesto sobre el Alcohol y Bebidas Derivadas, su finalidad sigue siendo la de gravar el alcohol que se consume en forma de bebidas derivadas, por lo que el impuesto se estructura en forma tal que el alcohol que se destina a otros fines pueda beneficiarse, siempre que se cumplan los requisitos necesarios para asegurar el control de la exención o devolución del impuesto, bien en razón del destino concreto que se va a dar al alcohol, o bien mediante la previa desnaturalización del mismo que, si bien lo hace impropio para su uso en bebidas, no afecta a su utilización en otros fines.



"Por tanto el alcohol debe de utilizarse exclusivamente, en los términos de la autorización, autorización materializada en la concesión del CAE de usuario de alcohol desnaturalizado, para la cual ha sido necesaria la presentación entre otra documentación de una Memoria y en base a dicha Memoria y al resto de documentación presentada ha sido concedida la mencionada autorización.

"... la exención no resulta aplicable al alcohol utilizado en la fabricación de los productos de nueva formulación no incluidos en la Memoria presentada en la Oficina Gestora al solicitar la preceptiva autorización, sin que pueda entenderse justificado el uso o destino del alcohol recibido con exención cuando éste ha sido utilizado en la fabricación de productos que la Administración competente para conceder la autorización desconocía por haberlo omitido el solicitante;

"... por las mismas razones, las diferencias entre el alcohol recibido y el utilizado en los porcentajes declarados en la Memoria, excepto en los porcentajes admitidos por el artículo 90.2.a) del Reglamento que los actuarios han tomado en consideración al formular su propuesta, deben calificarse como pérdidas sujetas, debiendo practicarse en base a la misma fundamentación jurídica, la correspondiente liquidación;

... la importancia que el cumplimiento de todos los requisitos formales tiene en el marco de los Impuestos Especiales superándose su mera consideración como requisitos formales carentes de trascendencia material, pasando a ser considerados requisitos esenciales en la obtención de la exención o devolución en cuestión. De manera que, el incumplimiento de los mismos, determina la pérdida de la exención o del beneficio fiscal de la devolución, sin que el destino del alcohol constituya condición suficiente para gozar de la exención o del derecho a la devolución, sino un requisito más para su aplicación;

"La sociedad alega que los productos fabricados en el 2011 y 2012, son en esencia, con ligeras variaciones derivadas de los cambios de hábitos de consumo, estrategia de marketing y aumento de la protección solar, los indicados en la Memoria presentada en 2004, entendiéndose que no era necesario comunicar las modificaciones a la oficina gestora que, por otro lado, en ningún momento requirió su actualización. Esta alegación no puede estimarse. En primer lugar, recordemos que parte de la regularización se refiere a los productos identificados con números de fórmula 00476-40023-00, 00476-40025-00 y 43419-40003-00 y 43079-40003-00, productos que a los efectos debatidos, la Inspección califica como nuevos. Pues bien, si examinamos el anexo I de la diligencia de 8 de julio de 2014 en el que se relacionan y comparan los productos descritos en la Memoria y los fabricados en el 2011 y 2012 podemos comprobar que los actuarios consideran que, a los citados efectos, no se obtiene un producto nuevo cuando se modifica el factor de protección o en los casos de productos de fórmulas distintas, pero productos equivalentes, que determinan la identificación del producto con una referencia distinta de la declarada en la Memoria, es decir, los actuarios habrían tenido en cuenta las pequeñas variaciones apuntadas por la sociedad. Ahora bien, este no es el caso de los productos 00476- 40023-00, 00476-40025-00 y 43419-40003-00 y 43079-40003-00 que la propia sociedad incluye en los grupos `7-nuevo grupo y `6-nueva fórmula mismo grupo que, como puede comprobarse, no se fabricaban en el 2004 ni, en consecuencia, incluidos en la Memoria, no se trataría pues, como en el resto de los casos, de pequeñas variaciones o modificaciones sino de nuevos productos;

"... la sociedad quedaba obligada a poner en conocimiento de dicha oficina cualquier variación respecto a los datos declarados en la misma - artículo 40.9 Real Decreto 1165/1995;

"En relación a la utilización del alcohol por la empresa, hay que señalar que las modificaciones han afectado por una parte a los productos que utilizan el alcohol en su fabricación, se elaboran productos que anteriormente no se fabricaban, como los after shave y el after sun, y por otra parte a los porcentajes de uso del alcohol en el resto de los productos. Modificaciones que afectan a las posibilidades de determinar a posteriori el consumo real de alcohol, y por tanto menoscaban las posibilidades de control por parte de la Administración tributaria;

"Que los productos fabricados sean parecidos, similares o como indica la empresa `esencialmente los mismos, no es la cuestión a debatir, evidentemente una empresa que su objeto social es la fabricación de productos cosméticos, lo normal es que fabrique productos que tengan ciertas similitudes, y más si se hace referencia a grupos tan amplios como `cremas solares y `lociones corporales dentro de esa agrupación taxonómica, caben productos de lo más diversos. La cuestión a debatir es si los procesos de producción se han modificado con respecto a los descritos en la Memoria, y en el caso que nos ocupa, dado que se fabrican productos nuevos, hay que entender claramente que sí.

El planteamiento de la Administración no puede ser asumido por la Sala.

En efecto, la parte actora, mediante escritos de 9 de octubre de 2019 y 29 de octubre de 2020, alega que el Tribunal Supremo, en sentencia de 30 de septiembre de 2020, haciéndose eco del criterio sustentado por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, estima que no es proporcionado que se elimine el beneficio fiscal por no haberse incluido en la memoria productos de nueva fabricación elaborados con alcohol, si se acredita



que los productos en cuestión han sido destinados a los fines que dan derecho a la ventaja fiscal, de modo que su no inclusión en la memoria no puede tener otro el alcance que el estrictamente formal. Y esto mismo, dice, es lo que sucede en nuestro caso.

La Sala ya resolvió conforme al criterio del Alto Tribunal en la sentencia de 14 de julio de 2020, dictada en el recurso 241/18, bien que entonces la cuestión venía referida al Impuesto Especial sobre Hidrocarburos. En particular, la decisión de la Sala puso de manifiesto la sentencia del Tribunal Supremo de 27 de febrero de 2018, dictada en el recurso 914/2017.

En su sentencia de 30 de septiembre de 2020 Tribunal el Supremo, con referencia a la sentencia de 27 de febrero de 2018, señala que

"El TJUE ha adoptado una posición más matizada. En la sentencia de 2 de junio de 2016, Roz-Swit -C-418/14-, ha interpretado que la Directiva 2003/96/CE y el principio de proporcionalidad no se oponen a una normativa nacional conforme a la que los vendedores de combustible están obligados a cumplir determinadas exigencias formales a fin de justificar que el combustible vendido se destina a calefacción. Sin embargo, a renglón seguido ha concluido que tales Directiva y principio sí se oponen a una normativa nacional en virtud de la cual el incumplimiento de tales exigencias determina la desaparición ineluctable del beneficio fiscal aun cuando se acredite que el producto sometido al impuesto especial se destinó a calefacción.

"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. Esto es, pueden imponer a los interesados el cumplimiento de determinados requisitos formales que resulten proporcionados.

"Ahora bien, recuerda que el objetivo de las directivas sectoriales (se refiere, en particular, a la Directiva 2003/96/CE) 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.

"Siendo así, afirma que es contraria al sistema general y a la finalidad de la Directiva 2003/96/CE, 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.

"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. 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.

"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 resulta adecuada 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.

En las presentes actuaciones se ha practicado prueba pericial, habiéndose emitido informe por don AAC, Ingeniero Técnico en Química Industrial, Licenciado en Ciencias Químicas, con objeto de determinar "si los procesos productivos en la fabricación de productos cosméticos y utilización del etanol en el año 2004 son los mismos que en el ejercicio 2011-2012". En el informe el perito llega a las siguientes conclusiones:

- "los procesos de producción empleados en 2011-2012 para la fabricación de productos cosméticos no se han modificado respecto de los empleados en el ejercicio 2004;
- "tampoco han cambiado la funcionalidad del alcohol y la fase de uso del mismo en los productos fabricados por BMTC;



- "BMTc emplea con idénticos propósitos el alcohol en los productos fabricados: como solvente de otros ingredientes, como elemento favorecedor de la conservación de mezcla de materias primas (llamadas fases) y de la fórmula final frente al crecimiento microbiano, y como agente refrescante en el momento de la aplicación;
- "en las fórmulas de 2004 y 2011-2012 el método de uso del etanol es igualmente idéntico, al utilizarse como agente solvente de otros ingredientes, que, junto con ellos, constituye una mezcla de materias primas llamada "fase".

En puridad, la Sala considera que la Administración Tributaria no cuestiona en lo esencial el que el alcohol utilizado no se haya destinado a la fabricación de los productos que la actora refiere, distintos del destinado al consumo humano, pues ya dice en el acuerdo de liquidación in fine que "No se discute que la finalidad del impuesto sea gravar el alcohol consumido en forma de bebidas alcohólicas o la aplicación de la exención al alcohol desnaturalizado conforme a las disposiciones nacionales, principios ambos recogidos en nuestra legislación, sino del incumplimiento de los requisitos establecidos reglamentariamente para disfrutar de la exención, texto que nuestro Tribunal Supremo ha considerado acorde con la normativa comunitaria".

Por lo tanto, cumpliéndose los requisitos materiales para que puedan tener lugar los beneficios fiscales, no obstante, o pesar de, el incumplimiento de los requisitos formales, respecto de lo que, ya se ha dicho, "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", la Sala estima acreditado que el empleo del alcohol lo fue en el proceso de productos cosméticos, bien que en alguna medida distintos a los señalados en la Memoria de 2004, como se desprende del informe pericial, y que los procesos de producción empleados en 2011-2012 no han variado en lo sustancial respecto de los de 2004, como tampoco las fórmulas, la funcionalidad del alcohol y la fase de uso del mismo, sin que pueda apreciarse riesgo de fraude.

El planteamiento que antecede resulta de aplicación a las diferencias entre el alcohol recibido y el utilizado en función de los porcentajes declarados -pérdidas- pues la regularización practicada se asienta en la misma fundamentación jurídica.

Sin embargo, es preciso puntualizar que la Sala no comparte las alegaciones de la reclamante referentes a las diferencias respecto de la Memoria de 2004 y el consumo real de alcohol, pues si bien no enervan la conclusión alcanzada, sobre esta cuestión el informe técnico aportado se pronuncia tangencialmente y en todo caso no resulta claro ya que, aunque refiere otras causas, lo que indica es que la causa principal en el incremento en el consumo del alcohol "es debida al aumento de la producción", sin que puedan considerarse los cálculos que a este respecto se exponen en la demanda pues no responden sino al particular análisis de la actora de la documentación obrante en el expediente administrativo.

Por otra parte, la Sala debe poner de manifiesto que la actora sí quedaba obligada en los términos establecidos en el artículo 40.9 del Real Decreto 1165/1995 -"Cualquier modificación ulterior en los datos consignados en la declaración inicial o que figuren en la documentación aportada deberá ser comunicada a la oficina gestora"-, pues aunque el informe técnico aportado señala que los procesos y fórmulas no han variado, no lo han hecho "en lo esencial", y aunque el uso del etanol es el mismo en todas las formulaciones, éstas "varían escasamente" y los productos "contienen en su gran mayoría idénticos ingredientes".

Tampoco puede apreciarse vulneración del principio de confianza legítima. El principio de seguridad jurídica, proclamado el artículo 9.3 CE, en el que se enmarca el de confianza legítima, acuñado por la doctrina alemana, puede perfilarse, en palabras del Tribunal constitucional, en términos muy precisos: saber el ciudadano a qué atenerse.

El Alto Tribunal concreta este principio como "suma de certeza y legalidad, jerarquía y publicidad normativa, irretroactividad de lo no favorable e interdicción de la arbitrariedad, pero que, si se agota en la adición de estos principios, no hubiera precisado de ser fundado expresamente. La seguridad jurídica es suma de estos principios, equilibrada de tal suerte que permita promover, en el orden jurídico, la justicia y la igualdad, en libertad".

El Tribunal Constitucional asigna a este principio designaciones muy precisas, tales como "claridad de la norma", "certeza", "falta de previsión razonable" e, incluso, remite a una correcta técnica legislativa. En suma, pues, el principio de seguridad jurídica, tal y como viene enunciado en el artículo 9.3 CE, no aparece configurado como un derecho subjetivo (STC 28/1994, de 27 de enero), sino como una exigencia objetiva del ordenamiento, que se impone al funcionamiento de todos los órganos del Estado (STC 62/1984, de 21 de mayo). Más en concreto, la STC 8/1981, de 30 de marzo, mantiene que los principios enunciados en el artículo 9.3 CE "son mandatos dirigidos a los poderes públicos y, en especial, al legislador".



En este contexto, es menester señalar que la parte actora tenía que saber a qué atenerse: comunicar las variaciones producidas, por pequeñas que fueren, atendidos los términos de la normativa reguladora; y recordemos lo se ha dicho más atrás: "El TJUE deja abierta la puerta para que los Estados miembros puedan reprimir tales incumplimientos formales mediante la imposición de una multa", sin que pueda justificar su actuación en una confianza -que la Sala estima inexistente- que según dice le había generado el actuar de la Administración.

Se estima el recurso.

**SEXTO.-** La problemática suscitada en este recurso y las eventuales dudas que ha planteado aconsejan no hacer declaración en costas -ex artículo 139.1 LRJCA.

**VISTOS** los preceptos citados y demás de general y pertinente aplicación,

## FALLAMOS

**PRIMERO.-** Estimar el recurso contencioso-administrativo promovido por la representación procesal de Beiersdorf Manufacturing Tres Cantos, S.L., contra el acuerdo del Tribunal Administrativo Central de 23 de octubre de 2017, por no ser ajustada a Derecho.

**SEGUNDO.-** Sin costas.

La presente sentencia es susceptible de recurso de casación que deberá prepararse ante esta Sala en el plazo de 30 días contados desde el siguiente al de su **notificación**; en el escrito de preparación del recurso deberá acreditarse el cumplimiento de los requisitos establecidos en el artículo 89.2 de la Ley de la Jurisdicción justificando el interés casacional objetivo que presenta.