

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Décima)

de 22 de diciembre de 2022 (\*)

«Procedimiento prejudicial — Armonización de las legislaciones fiscales — Directiva 92/83/CEE — Armonización de las estructuras de los impuestos especiales sobre el alcohol y las bebidas alcohólicas — Impuestos especiales — Alcohol etílico — Exenciones — Artículo 27, apartado 1, letra e) — Preparación de aromatizantes para la elaboración de alimentos y de bebidas no alcohólicas cuyo grado alcohólico volumétrico no supere el 1,2 % — Ámbito de aplicación — Principios de proporcionalidad y de efectividad»

En el asunto C-332/21,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Tribunalul București (Tribunal de Distrito de Bucarest, Rumanía), mediante resolución de 9 de diciembre de 2020, recibida en el Tribunal de Justicia el 27 de mayo de 2021, en el procedimiento entre

**Quadrant Amroq Beverages SRL**

y

**Agencia Națională de Administrare Fiscală — Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili,**

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Décima),

integrado por el Sr. D. Gratsias, Presidente de Sala, y los Sres. M. Ilešič (Ponente) e I. Jarukaitis, Jueces;

Abogado General: Sr. A. M. Collins;

Secretario: Sr. A. Calot Escobar;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos;

consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre de Quadrant Amroq Beverages SRL, por el Sr. D.-D. Dascălu, avocat;
- en nombre del Gobierno rumano, por las Sras. E. Gane y A. Rotăreanu, en calidad de agentes;
- en nombre de Irlanda, por la Sra. M. Browne y por los Sres. A. Joyce y M. Tierney, en calidad de agentes;
- en nombre del Gobierno polaco, por el Sr. B. Majczyna, en calidad de agente;
- en nombre de la Comisión Europea, por las Sras. A. Armenia y C. Perrin, en calidad de agentes;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 14 de julio de 2022;

dicta la siguiente

**Sentencia**

- 1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación del artículo 27, apartado 1, letra e), 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), así como de los principios de proporcionalidad y de efectividad.
- 2 Dicha petición se ha presentado en el marco de un litigio entre Quadrant Amroq Beverages SRL y la Agenția Națională de Administrare Fiscală — Direcția Generală a Marilor Contribuabili (Agencia Nacional de la Administración Tributaria — Dirección General para Grandes Contribuyentes, Rumanía; en lo sucesivo, «autoridad tributaria competente»), en relación con la devolución de los impuestos especiales que dicha sociedad había pagado por el alcohol etílico.

## **Marco jurídico**

### ***Derecho de la Unión***

#### *Directiva 92/83*

- 3 El considerando vigesimosegundo de la Directiva 92/83 enuncia lo siguiente:
- «Considerando que los Estados miembros deberían disponer de los medios de evitar el fraude, la evasión y los abusos que puedan producirse en materia de exenciones».
- 4 El artículo 19, apartado 1, de esta Directiva establece lo siguiente:
- «Los Estados miembros aplicarán un impuesto especial al alcohol etílico con arreglo a lo dispuesto en la presente Directiva.»
- 5 El artículo 20, primer guion, de dicha Directiva dispone:
- «A efectos de la presente Directiva, se entenderá por “alcohol etílico”:
- todos los productos con un grado alcohólico volumétrico adquirido superior al 1,2 % vol de los códigos NC 2207 y 2208, incluso cuando dichos productos formen parte de un producto incluido en otro capítulo de la [nomenclatura combinada] [que figura en el anexo I del Reglamento (CEE) n.º 2658/87 del Consejo, de 23 de julio de 1987, relativo a la nomenclatura arancelaria y estadística y al arancel aduanero común (DO 1987, L 256, p. 1), en su versión modificada por el Reglamento de Ejecución (UE) 2015/1754 de la Comisión, de 6 de octubre de 2015 (DO 2015, L 285, p. 1) (en lo sucesivo, “NC”)]».
- 6 El artículo 27, apartados 1, letra e), y 2, letra d), de la misma Directiva tiene el siguiente tenor:
- «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:
- [...]
- e) cuando se utilicen en la preparación de aromatizantes para la elaboración de productos alimenticios y bebidas no alcohólicas cuyo grado alcohólico volumétrico adquirido no supere el 1,2 %.
- [...]
2. Los Estados miembros podrán eximir a los productos contemplados en la presente Directiva del impuesto especial armonizado, siempre que reúnan las condiciones que fijen con el fin de garantizar la aplicación correcta y cabal de tales exenciones y de evitar fraudes, evasiones y abusos:
- [...]

- d) cuando se utilicen en un proceso de fabricación, siempre que el producto final no contenga alcohol».

*Directiva 92/12/CEE*

- 7 El artículo 24 de la Directiva 92/12/CEE del Consejo, de 25 de febrero de 1992, relativa al régimen general, tenencia, circulación y controles de los productos objeto de impuestos especiales (DO 1992, L 76, p. 1), en su versión modificada por el Reglamento (CE) n.º 807/2003 del Consejo, de 14 de abril de 2003 (DO 2003, L 122, p. 36), establecía lo siguiente:

«1. La Comisión [Europea] estará asistida por un Comité, denominado en lo sucesivo “Comité de impuestos especiales”.

[...]

4. Además de las medidas a que se refiere el apartado 2, el Comité estudiará las cuestiones planteadas por su presidente, ya sea por iniciativa propia o a instancias del representante de un Estado miembro, referidas a la aplicación de las disposiciones comunitarias en materia de impuestos especiales.

[...]»

*Directiva 2008/118/CE*

- 8 El considerando 2 de la Directiva 2008/118/CE del Consejo, de 16 de diciembre de 2008, relativa al régimen general de los impuestos especiales, y por la que se deroga la Directiva 92/12 (DO 2009, L 9, p. 12), enuncia lo siguiente:

«Las condiciones para gravar con impuestos especiales los productos regulados por la Directiva [92/12] (en lo sucesivo, “productos sujetos a impuestos especiales”) han de mantenerse armonizadas a fin de garantizar el adecuado funcionamiento del mercado interior.»

- 9 El artículo 1, apartado 1, letra b), de la Directiva 2008/118 dispone lo siguiente:

«La presente Directiva establece el régimen general en relación con los impuestos especiales que gravan directa o indirectamente el consumo de los productos que se mencionan a continuación (en lo sucesivo, “productos sujetos a impuestos especiales”):

[...]

- b) alcohol y bebidas alcohólicas, regulados por las Directivas [92/83] y 92/84/CEE [del Consejo, de 19 de octubre de 1992, relativa a la aproximación de los tipos del impuesto especial sobre el alcohol y las bebidas alcohólicas (DO 1992, L 316, p. 29)]».

- 10 A tenor del artículo 4, puntos 1 y 9, de la Directiva 2008/118:

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

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

[...]

- 9) “destinatario registrado”: cualquier persona física o jurídica autorizada por las autoridades competentes del Estado miembro de destino, en el ejercicio de su profesión y en las condiciones que fijen dichas autoridades, a recibir productos sujetos a impuestos especiales que circulen en régimen suspensivo procedentes de otro Estado miembro».

11 En virtud del artículo 7, apartados 1 y 2, de esta Directiva:

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

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

- a) la salida, incluso irregular, de productos sujetos a impuestos especiales de un régimen suspensivo;
- b) la tenencia de productos sujetos a impuestos especiales fuera de un régimen suspensivo cuando no se hayan percibido impuestos especiales con arreglo a las disposiciones aplicables del derecho comunitario y de la legislación nacional;
- c) la fabricación, incluso irregular, de productos sujetos a impuestos especiales fuera de un régimen suspensivo;
- d) la importación, incluso irregular, de productos sujetos a impuestos especiales, a no ser que dichos productos se incluyan en un régimen suspensivo inmediatamente después de su importación.»

NC

12 El capítulo 22 de la NC comprende las partidas 2207 y 2208, que tienen el siguiente tenor:

| Código NC | Designación de la mercancía   |
|-----------|---|
| [...]     | [...]   |
| 2207      | Alcohol etílico sin desnaturalizar con grado alcohólico volumétrico superior o igual al 80 % vol; alcohol etílico y aguardiente desnaturalizados, de cualquier graduación |
| [...]     | [...]   |
| 2208      | Alcohol etílico sin desnaturalizar con grado alcohólico volumétrico inferior al 80 % vol; aguardientes, licores y demás bebidas espirituosas                              |

13 El capítulo 33 de la NC comprende la siguiente partida:

| Código NC | Designación de la mercancía |
|-----------|-----------------------------|
|-----------|-----------------------------|

|       |  |
|-------|--|
| [...] | [...]  |
| 3302  | Mezclas de sustancias odoríferas y mezclas, incluidas las disoluciones alcohólicas, a base de una o varias de estas sustancias, de los tipos utilizados como materias básicas para la industria; las demás preparaciones a base de sustancias odoríferas, de los tipos utilizados para la elaboración de bebidas |
| [...] | [...]  |

*Orientaciones adoptadas en la reunión de los días 12, 13 y 14 de noviembre de 2003*

- 14 A tenor del punto 1 del documento del Comité de impuestos especiales titulado «Orientaciones adoptadas en la reunión de los días 12, 13, y 14 de noviembre de 2003» (documento CED n.º 458, de 19 de noviembre de 2003), «las delegaciones aceptan casi por unanimidad que la exención prevista en el artículo 27, apartado 1, letra e), de la Directiva [92/83] se aplique desde la producción o la importación de los aromatizantes de los códigos NC 1302 1930, 2106 9020 y 3302, en las versiones vigentes en la fecha de adopción de la[s] presente[s] Orientación [Orientaciones]».

#### ***Derecho rumano***

- 15 El artículo 206<sup>58</sup>, apartado 1, letra e), de la Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal (Ley n.º 571/2003, relativa al Código Tributario), de 22 de diciembre de 2003 (*Monitorul Oficial al României*, parte I, n.º 927, de 23 de diciembre de 2003; en lo sucesivo, «Código Tributario de 2003»), en vigor hasta el 31 de diciembre de 2015, disponía lo siguiente:

«El alcohol etílico y los demás productos alcohólicos a que se refiere el artículo 206<sup>2</sup>, letra a), estarán exentos del impuesto especial:

[...]

- e) cuando se utilicen en la preparación de aromatizantes alimenticios para la elaboración de alimentos y de bebidas no alcohólicas cuyo grado alcohólico volumétrico no supere el 1,2 %».

- 16 El tenor de esta disposición se reprodujo en el artículo 397, apartado 1, de la Legea nr. 227/2015 privind codul fiscal (Ley n.º 227/2015, por la que se aprueba el Código Tributario), de 8 de septiembre de 2015 (*Monitorul Oficial al României*, parte I, n.º 688, de 10 de septiembre de 2015; en lo sucesivo, «Código Tributario de 2015»), que entró en vigor el 1 de enero de 2016.

- 17 En lo que se refiere al artículo 206<sup>58</sup> del Código Tributario de 2003, el Reglamento de aplicación de este establecía lo siguiente:

«[...]

13. En todos los supuestos contemplados en el artículo 206<sup>58</sup>, apartado 1, del Código Tributario [de 2003], solo se concederá al usuario la exención del impuesto especial cuando la adquisición se efectúe directamente de un depósito fiscal.

14. Cuando un usuario efectúe adquisiciones intracomunitarias de alcohol etílico para los fines contemplados en el artículo 206<sup>58</sup>, apartado 1, letras b) a i), del Código Tributario [de 2003], dicho usuario deberá tener también la condición de destinatario registrado.

[...]

16. Se concederá una exención directa:

- a) en los supuestos contemplados en el artículo 206<sup>58</sup>, apartado 1, letras d), f), g) y h), del Código Tributario [de 2003];
- b) en los supuestos contemplados en el artículo 206<sup>58</sup>, apartado 1, letras a), b), c) y e), del Código Tributario [de 2003], para los depositarios autorizados que operen en un régimen integrado. Por “régimen integrado” se entiende la utilización por los depositarios autorizados de alcohol etílico y de otros productos alcohólicos para la elaboración de productos terminados destinados a ser consumidos como tales, sin ser sometidos a otras modificaciones. [...]

[...]

17. En todos los supuestos en los que se aplique una exención directa, esta se concederá sobre la base de una autorización de usuario final. Esta autorización se emitirá a todos los usuarios que adquieran productos exentos del pago de impuestos especiales.

[...]

34. En todos los supuestos en los que se aplique una exención directa, los precios de entrega de los productos no incluirán el impuesto especial y en su circulación deberán ir acompañados de una copia impresa del documento administrativo electrónico a que se refiere el punto 91.

[...]

37. En los supuestos previstos en el artículo 206<sup>58</sup>, apartado 1, letras a), b), c), e) e i), del Código Tributario [de 2003], se concederá una exención indirecta. Los precios de entrega de los productos incluirán el impuesto especial, cuya compensación o devolución podrán solicitar a continuación los agentes económicos usuarios de los productos, con arreglo a las disposiciones del Codul de procedurã fiscalã [(Código de Procedimiento Tributario)].

38. Para la devolución del impuesto especial, los usuarios presentarán mensualmente a la autoridad fiscal territorial una solicitud de devolución del impuesto especial hasta el vigésimo quinto día del mes siguiente a aquel por el que se solicite la devolución, que deberá ir acompañada de:

- a) una copia de la factura de la adquisición del alcohol etílico o de los otros productos alcohólicos en la que esté desglosado el impuesto especial;
- b) la prueba del pago del impuesto especial al proveedor, es decir, un documento de pago confirmado por el banco en el que el usuario haya abierto una cuenta;
- c) la prueba de la cantidad utilizada para el fin para el que se concedió la exención, es decir, un compendio de las cantidades efectivamente utilizadas y de los documentos correspondientes».

18 En lo que atañe al artículo 397 del Código Tributario de 2015, el Reglamento de aplicación de este dispone lo siguiente:

«[...]

81. 1. En los supuestos en los que se aplique una exención directa con respecto a los productos contemplados en el artículo 397, apartado 1, del Código Tributario [de 2015], solo se

concederá al usuario la exención del impuesto especial cuando la adquisición se efectúe directamente de un depósito fiscal o mediante sus propias adquisiciones intracomunitarias o sus propias operaciones de importación.

2. En los supuestos en los que se aplique una exención indirecta con respecto a los productos contemplados en el artículo 397, apartado 1, del Código Tributario [de 2015], solo se concederá al usuario la exención del impuesto especial cuando la adquisición se efectúe directamente de un depósito fiscal o de un destinatario registrado o mediante sus propias operaciones de importación. El destinatario registrado que entregue productos destinados a ser utilizados para fines exentos del impuesto especial reflejará en la factura el valor del impuesto especial abonado al Tesoro Público.
  3. Cuando un usuario efectúe adquisiciones intracomunitarias de alcohol etílico para los fines contemplados en el artículo 397, apartado 1, letras b) a i), del Código Tributario [de 2015], dicho usuario deberá tener también la condición de destinatario registrado.
  4. Cuando el alcohol etílico se importe de un tercer país para los fines contemplados en el artículo 397, apartado 1, letras b) a i), del Código Tributario [de 2015], el importador también debe ser el usuario de la materia prima.
82. 1. Se concederá una exención directa del impuesto especial:
- a) en los supuestos contemplados en el artículo 397, apartado 1, letras d) y f), del Código Tributario [de 2015];
  - b) en el supuesto contemplado en el artículo 397, apartado 1, letra b), del Código Tributario [de 2015], únicamente para la producción de alcohol para uso sanitario;
  - c) en los supuestos contemplados en el artículo 397, apartado 1, letras a), c) y e), del Código Tributario [de 2015].
2. Únicamente se beneficiarán de la exención directa prevista en el apartado 1, letras b) y c), los depositarios autorizados que operen en un régimen integrado. Por “régimen integrado” se entiende la utilización de alcohol etílico y de otros productos alcohólicos en el depósito fiscal en el que se produjeron para la elaboración de productos terminados destinados a ser consumidos como tales, sin ser sometidos a otras modificaciones.
  3. En todos los supuestos en los que se aplique una exención directa, esta se concederá sobre la base de una autorización de usuario final.»

### ***Derecho irlandés***

- 19 El artículo 77, letra a), inciso iii), de la Finance Act 2003 (Ley de Presupuestos de 2003), que transpone en el ordenamiento jurídico irlandés el artículo 27, apartado 1, letra e), de la Directiva 92/83, tiene el siguiente tenor:

«Sin perjuicio de cualquier otra exención de los impuestos especiales que pueda aplicarse y con arreglo a las condiciones que los Commissioners [(administración tributaria, Irlanda)] puedan establecer o imponer de otro modo, estarán exentos del impuesto sobre los productos alcohólicos aquellos productos sobre los que se demuestre, a satisfacción de los Commissioners [administración tributaria]:

- a) que están destinados a ser utilizados o que se han utilizado en la preparación de:

[...]

- iii) aromatizantes para la elaboración de productos alimenticios y de bebidas cuyo grado alcohólico volumétrico no supere el 1,2 %».

### **Litigio principal y cuestiones prejudiciales**

- 20 Concentrate Manufacturing Company Ireland Ltd (en lo sucesivo, «CMCI») es una filial irlandesa de PepsiCo, sociedad multinacional que fabrica productos alimenticios y bebidas. CMCI utiliza 100 % de alcohol etílico no desnaturalizado, incluido en la partida 2207 de la NC, para fabricar aromatizantes comprendidos en la partida 3302 de la NC. Estos aromatizantes tienen un grado alcohólico volumétrico adquirido superior al 1,2 % y están destinados a la elaboración de bebidas no alcohólicas.
- 21 CMCI prepara tales aromatizantes en Irlanda y los vende a otra filial irlandesa de PepsiCo, Pepsi Cola International Cork (en lo sucesivo, «Pepsi Irlanda»). Esta última sociedad vendió aromatizantes a la parte demandante en el litigio principal, que los utiliza para elaborar bebidas refrescantes en Rumanía. La entrega a la demandante en el litigio principal de los aromatizantes de que se trata se efectúa directamente por CMCI.
- 22 La demandante en el litigio principal no tiene la condición de destinatario registrado ni Pepsi Irlanda la de depositario autorizado. En cambio, CMCI es un depositario autorizado.
- 23 Desde el año 2011 hasta el año 2014 así como entre los meses de enero y agosto de 2016, la demandante en el litigio principal pagó 3 702 961 leus rumanos (RON) (aproximadamente 752 787 euros) en concepto de impuestos especiales sobre los aromatizantes de que se trata en el litigio principal. En septiembre de 2016 solicitó la devolución de dicha cantidad.
- 24 La autoridad tributaria competente denegó dicha solicitud basándose en que el artículo 206<sup>58</sup> del Código Tributario de 2003, posteriormente artículo 397 del Código Tributario de 2015, prevé la exención del impuesto especial únicamente para el alcohol etílico y para los demás productos alcohólicos utilizados en la preparación de aromatizantes alimenticios destinados a la elaboración de productos alimenticios o de bebidas no alcohólicas con un grado alcohólico volumétrico no superior al 1,2 %. Esta autoridad considera que, en la medida en que la demandante en el litigio principal elabora bebidas no alcohólicas a base de aromatizantes alimenticios que contienen alcohol, tal exención no es aplicable.
- 25 Además, según dicha autoridad, tal exención no puede concederse cuando la demandante en el litigio principal no tiene la condición de destinatario registrado ni Pepsi Irlanda la de depositario autorizado.
- 26 De conformidad con la legislación fiscal irlandesa, el alcohol utilizado en la preparación de aromatizantes destinados a la elaboración de productos alimenticios o de bebidas que no superen volumétricamente el 1,2 % puede acogerse a la exención prevista en el artículo 77, letra a), inciso iii), de la Ley de Presupuestos de 2003, que transpone el artículo 27, apartado 1, letra e), de la Directiva 92/83 al ordenamiento jurídico irlandés. Esta exención se aplica al alcohol etílico utilizado no solo en la producción de dichos aromatizantes, sino también en todas las ventas posteriores.
- 27 Sin embargo, la autoridad tributaria competente considera que esos aromatizantes deben estar sujetos a impuestos especiales.
- 28 Después de que, mediante resolución de 22 de junio de 2017, la autoridad tributaria competente desestimara una reclamación tributaria de 28 de diciembre de 2016 presentada por la demandante en el litigio principal, esta interpuso un recurso contra dicha resolución ante el Tribunalul București (Tribunal de Distrito de Bucarest, Rumanía), órgano jurisdiccional remitente. Este órgano jurisdiccional duda sobre la interpretación del artículo 27, apartados 1, letra e), y 2, letra d), de la Directiva 92/83.
- 29 En estas circunstancias, el Tribunalul București (Tribunal de Distrito de Bucarest) decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:
- «1) ¿Debe interpretarse el artículo 27, apartado 1, letra e), de la Directiva [92/83] en el sentido de que solo están exentos de los impuestos especiales los productos de tipo alcohol etílico utilizados en la preparación de aromatizantes para la elaboración de bebidas no alcohólicas cuyo grado alcohólico volumétrico adquirido no supera el 1,2 %, o en el sentido de que también están exentos los productos de tipo alcohol etílico que ya se han utilizado en la producción de tales

aromatizantes que hayan sido o vayan a ser utilizados para la elaboración de bebidas no alcohólicas cuyo grado alcohólico volumétrico no supera el 1,2 %?

- 2) En el contexto de los objetivos y de la estructura general de la Directiva 92/83, ¿debe interpretarse el artículo 27, apartado 1, letra e), de esta en el sentido de que, una vez que los productos de tipo alcohol etílico destinados a la comercialización en otro Estado miembro ya han sido despachados a consumo en un primer Estado miembro, estando exentos de impuestos especiales por utilizarse en la preparación de aromatizantes para la elaboración de bebidas no alcohólicas cuyo grado alcohólico volumétrico no supera el 1,2 %, el Estado miembro de destino deberá dispensarles un trato idéntico en su territorio?
- 3) ¿Deben interpretarse el artículo 27, apartados 1, letra e), y 2, letra d), de la Directiva 92/83, así como los [principios] de efectividad y [proporcionalidad], en el sentido de que permiten que un Estado miembro establezca requisitos de procedimiento según los cuales la exención está supeditada al requisito de que quien utiliza los productos sujetos a impuestos especiales tenga la condición de destinatario registrado y el vendedor de tales productos la de depositario autorizado, aunque el Estado miembro en el que se adquieren estos productos no exige que el agente económico que los comercializa tenga la condición de depósito fiscal?
- 4) En el contexto de los objetivos y de la estructura general de la Directiva 92/83, ¿se oponen los principios de proporcionalidad y de efectividad, en relación con el artículo 27, apartado 1, letra e), de esta, a que la exención establecida por este precepto se deniegue a un contribuyente de un Estado miembro de destino que haya recibido productos de tipo alcohol etílico, sobre la base de que tales productos han sido considerados exentos conforme a una interpretación oficial de estos preceptos de la Directiva por las autoridades fiscales del Estado miembro de origen, constante durante un largo período, transpuesta al Derecho interno y aplicada en la práctica, pero que posteriormente resultó errónea, cuando en las circunstancias de que se trata queda excluida la existencia de fraude o de evasión fiscal en materia de impuestos especiales?»

### **Sobre la admisibilidad de la petición de decisión prejudicial**

- 30 El Gobierno rumano niega la admisibilidad de la petición de decisión prejudicial, al entender que el órgano jurisdiccional remitente no ha facilitado al Tribunal de Justicia la información exigida por el artículo 94, letra c), del Reglamento de Procedimiento del Tribunal de Justicia.
- 31 Según reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, el procedimiento establecido por el artículo 267 TFUE es un instrumento de cooperación entre el Tribunal de Justicia y los órganos jurisdiccionales nacionales, por medio del cual el primero aporta a los segundos los elementos de interpretación del Derecho de la Unión que precisan para la solución del litigio que deban dirimir (sentencias de 20 de junio de 2013, Impacto Azul, C-186/12, EU:C:2013:412, apartado 26 y jurisprudencia citada, y de 1 de agosto de 2022, Vyriausioji tarnybinės etikos komisija, C-184/20, EU:C:2022:601, apartado 47 y jurisprudencia citada).
- 32 A este respecto, es preciso recordar que, en el marco de este procedimiento, corresponde exclusivamente al órgano jurisdiccional nacional que conoce del litigio y debe asumir la responsabilidad de la decisión jurisdiccional que debe adoptarse apreciar, a la luz de las particularidades del asunto, tanto la necesidad de una decisión prejudicial para poder dictar su sentencia como la pertinencia de las cuestiones que plantea al Tribunal de Justicia. Por consiguiente, cuando las cuestiones planteadas se refieren a la interpretación del Derecho de la Unión, el Tribunal de Justicia está, en principio, obligado a pronunciarse. De lo anterior se deduce que las cuestiones relativas al Derecho de la Unión gozan de una presunción de pertinencia. El Tribunal de Justicia solo puede abstenerse de pronunciarse sobre una cuestión prejudicial planteada por un órgano jurisdiccional nacional cuando resulte evidente que la interpretación del Derecho de la Unión solicitada no guarda relación alguna ni con la realidad ni con el objeto del litigio principal, cuando el problema sea de naturaleza hipotética o cuando el Tribunal de Justicia no disponga de los elementos de hecho y de Derecho necesarios para dar una respuesta útil a las cuestiones que se le hayan planteado (sentencia de 3 de junio de 2021, BalevBio, C-76/20, EU:C:2021:441, apartado 46 y jurisprudencia citada).

- 33 De una jurisprudencia reiterada se desprende también que la necesidad de llegar a una interpretación del Derecho de la Unión que sea útil para el juez nacional exige que este defina el contexto fáctico y el régimen normativo en el que se inscriben las cuestiones que plantea o que, al menos, explique los supuestos de hecho en los que se basan tales cuestiones. En la resolución de remisión deben figurar además las razones precisas que han conducido al juez nacional a preguntarse sobre la interpretación del Derecho de la Unión y a estimar necesario someter una cuestión prejudicial al Tribunal de Justicia (sentencia de 1 de agosto de 2022, Roma Multiservizi y Rekeep, C-332/20, EU:C:2022:610, apartado 43 y jurisprudencia citada).
- 34 Aunque, en el presente asunto, la resolución de remisión adolezca de ciertas lagunas, el Tribunal de Justicia considera que el órgano jurisdiccional remitente ha expuesto de manera suficientemente clara las razones que le han llevado a preguntarse sobre la interpretación de determinadas disposiciones y principios del Derecho de la Unión. Además, la información contenida en la resolución de remisión ha permitido a los Gobiernos de los Estados miembros y a las demás partes interesadas presentar observaciones.
- 35 De ello se deduce que la petición de decisión prejudicial es admisible.

### **Sobre las cuestiones prejudiciales**

#### ***Primera cuestión prejudicial***

- 36 Mediante su primera cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si el artículo 27, apartado 1, letra e), de la Directiva 92/83 debe interpretarse en el sentido de que tanto el alcohol etílico que se utiliza en la preparación de aromatizantes, empleados a su vez para la elaboración de bebidas no alcohólicas cuyo grado alcohólico volumétrico no supere el 1,2 %, como el alcohol etílico que ya ha sido utilizado en la preparación de tales aromatizantes están comprendidos en la exención prevista en esa disposición.
- 37 La Directiva 92/83, que lleva a cabo una armonización de las estructuras de los impuestos especiales sobre el alcohol y las bebidas alcohólicas, establece, en su artículo 27, apartado 1, letra e), que los Estados miembros eximirán a los productos contemplados en dicha Directiva del impuesto especial armonizado, siempre que reúnan las condiciones que ellos fijen con el fin de garantizar la correcta aplicación de tales exenciones y de evitar fraudes, evasiones y abusos, cuando esos productos se utilicen en la preparación de aromatizantes para la elaboración de productos alimenticios y de bebidas no alcohólicas cuyo grado alcohólico volumétrico no supere el 1,2 %.
- 38 A tenor del artículo 20, primer guion, de la citada Directiva, el concepto de «alcohol etílico» se refiere, en particular, a «todos los productos con un grado alcohólico volumétrico adquirido superior al 1,2 % de [las partidas] NC 2207 y 2208, incluso cuando dichos productos formen parte de un producto incluido en otro capítulo de la NC».
- 39 Por otra parte, procede señalar que del propio tenor del artículo 27 de la Directiva 92/83 se desprende que únicamente los productos comprendidos en el ámbito de aplicación de esa Directiva pueden acogerse a una exención al amparo del citado artículo 27. En cambio, es irrelevante que tales productos formen parte de una mercancía, que, como tal, no se halle comprendida en el ámbito de aplicación de dicha Directiva [sentencia de 7 de abril de 2022, Y GmbH (Oleoresina de vainilla), C-668/20, EU:C:2022:270, apartado 65 y jurisprudencia citada].
- 40 De ello resulta que todo producto incluido en las partidas 2207 y 2208 de la NC y con un grado alcohólico volumétrico adquirido superior al 1,2 % está comprendido en el concepto de «alcohol etílico», en el sentido del artículo 20, primer guion, de la Directiva 92/83, aun cuando forme parte de un aromatizante incluido en la partida 3302 de la NC. En consecuencia, en virtud del artículo 19, apartado 1, de esa Directiva, tal producto debe, en principio, estar sujeto al impuesto especial armonizado previsto por la citada Directiva, sin perjuicio no obstante de la exención establecida en el artículo 27, apartado 1, de la misma Directiva.

- 41 A este respecto, como también ha señalado el Abogado General, en esencia, en el punto 30 de sus conclusiones, el tenor del artículo 27, apartado 1, letra e), de la Directiva 92/83 no está exento de ambigüedad.
- 42 Sin embargo, según reiterada jurisprudencia, para interpretar una disposición del Derecho de la Unión, procede tener en cuenta no solo su tenor literal, sino también su contexto y los objetivos que persigue la normativa de la que forma parte [sentencia de 8 de septiembre de 2022, Ministerstvo životního prostředí (Guacamayos jacinto), C-659/20, EU:C:2022:642, apartado 37 y jurisprudencia citada].
- 43 En estas circunstancias, es preciso examinar el contexto en el que se inscribe el artículo 27, apartado 1, letra e), de la Directiva 92/83 y los objetivos perseguidos por ella.
- 44 De la jurisprudencia se desprende que el elemento que determina la exención prevista en dicha disposición es el uso final que se haga del alcohol etílico (véase, por analogía, la sentencia de 9 de diciembre de 2010, Repertoire Culinaire, C-163/09, EU:C:2010:752, apartado 49).
- 45 En el caso de autos, dicho uso final consiste, por un lado, en la preparación de aromatizantes que, a su vez, contienen alcohol etílico y, por otro lado, en la elaboración de bebidas no alcohólicas cuyo grado alcohólico volumétrico no supere el 1,2 %.
- 46 En este contexto, es necesario recordar, asimismo, que el Tribunal de Justicia ha declarado, por una parte, que la exención de los productos a los que se refiere el artículo 27, apartado 1, de la Directiva 92/83 constituye el principio, y la denegación de dicha exención la excepción, y, por otra parte, que la facultad reconocida a los Estados miembros por esa disposición de establecer condiciones tendentes a «garantizar la correcta aplicación de tales exenciones y evitar fraudes, evasiones y abusos» no obsta al carácter incondicional de la obligación de exención prevista por dicha disposición (sentencia de 9 de diciembre de 2010, Repertoire Culinaire, C-163/09, EU:C:2010:752, apartado 51 y jurisprudencia citada).
- 47 El objetivo perseguido por las exenciones previstas por la Directiva 92/83 es, en particular, neutralizar la incidencia de los impuestos especiales sobre el alcohol como producto intermedio que entra en la composición de otros productos comerciales o industriales (sentencias de 9 de diciembre de 2010, Repertoire Culinaire, C-163/09, EU:C:2010:752, apartado 48, y de 15 de octubre de 2015, Biovet, C-306/14, EU:C:2015:689, apartado 21).
- 48 En este sentido, el punto 1 del documento del Comité de impuestos especiales, titulado «Orientaciones adoptadas en la reunión de los días 12, 13, y 14 de noviembre de 2003», indica además que las delegaciones de los Estados miembros aceptan casi por unanimidad que la exención prevista en el artículo 27, apartado 1, letra e), de la Directiva 92/83 se aplique desde el momento de la preparación o de la importación de los aromatizantes comprendidos, en particular, en la partida 3302 de la NC.
- 49 Como ha señalado el Abogado General en el punto 33 de sus conclusiones, la interpretación defendida por la autoridad tributaria competente y resumida en el apartado 24 de la presente sentencia significaría, de prevalecer, que el alcohol etílico destinado a la preparación de tales aromatizantes estaría exento de impuestos especiales, mientras que el alcohol etílico ya incorporado a esos aromatizantes no lo estaría. Esta interpretación daría lugar al resultado paradójico de que el alcohol etílico, exento de impuestos especiales en la fase en la que estaba destinado a la preparación de aromatizantes, estaría nuevamente sujeto a tales impuestos una vez utilizado en la preparación de esos mismos aromatizantes. Este resultado no lograría alcanzar el objetivo de neutralizar la incidencia de los impuestos especiales sobre el alcohol utilizado en la preparación de aromatizantes destinados a la elaboración de bebidas no alcohólicas cuyo grado alcohólico volumétrico no supere el 1,2 %.
- 50 Habida cuenta de las consideraciones anteriores, procede responder a la primera cuestión prejudicial que el artículo 27, apartado 1, letra e), de la Directiva 92/83 debe interpretarse en el sentido de que tanto el alcohol etílico utilizado en la preparación de aromatizantes, empleados a su vez para la elaboración de bebidas no alcohólicas cuyo grado alcohólico volumétrico no supere el 1,2 %, como el alcohol etílico que ya se haya utilizado en la preparación de tales aromatizantes están comprendidos en la exención establecida en esa disposición.

## ***Segunda cuestión prejudicial***

- 51 Mediante su segunda cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si el artículo 27, apartado 1, letra e), de la Directiva 92/83 debe interpretarse en el sentido de que, cuando el alcohol etílico despachado a consumo en un Estado miembro en el que está exento de impuestos especiales por haber sido utilizado en la preparación de aromatizantes destinados a la elaboración de bebidas no alcohólicas cuyo grado alcohólico volumétrico no supere el 1,2 %, se comercializa posteriormente en otro Estado miembro, este último está obligado a dispensar un tratamiento idéntico a ese alcohol etílico.
- 52 El Tribunal de Justicia ya ha declarado que la aplicación uniforme de las disposiciones de la Directiva 92/83 implica que el hecho de que un producto quede sujeto o no al impuesto especial o de que un producto esté exento en un Estado miembro debe ser reconocido, en principio, por los demás Estados miembros (sentencia de 9 de diciembre de 2010, Repertoire Culinaire, C-163/09, EU:C:2010:752, apartado 41).
- 53 La interpretación contraria pondría en peligro la consecución del objetivo perseguido por dicha Directiva y podría obstaculizar la libre circulación de mercancías (sentencia de 9 de diciembre de 2010, Repertoire Culinaire, C-163/09, EU:C:2010:752, apartado 42).
- 54 No obstante, un Estado miembro no puede verse privado de la posibilidad, reconocida en el vigésimo segundo considerando y en el artículo 27 de dicha Directiva, de adoptar las medidas necesarias para evitar cualquier fraude, evasión o abusos que puedan producirse en materia de exenciones y para garantizar la correcta aplicación de tales exenciones (sentencia de 9 de diciembre de 2010, Repertoire Culinaire, C-163/09, EU:C:2010:752, apartado 43).
- 55 Sin embargo, la adopción de tales medidas debe basarse en elementos concretos, objetivos y comprobables (sentencia de 9 de diciembre de 2010, Repertoire Culinaire, C-163/09, EU:C:2010:752, apartado 44).
- 56 De las consideraciones anteriores se desprende que, en la medida en que, como resulta de los autos que obran en poder del Tribunal de Justicia, los aromatizantes de que se trata en el litigio principal fueron despachados a consumo, en el sentido de la Directiva 2008/118, en el Estado miembro de su preparación, a saber, Irlanda, y ese Estado miembro aplicó a estos aromatizantes la exención prevista en el artículo 77, letra a), inciso iii), de la Ley de Presupuestos de 2003, que transpone el artículo 27, apartado 1, letra e), de la Directiva 92/83, el Estado miembro de destino de tales aromatizantes estaba obligado a dispensar a estos un tratamiento idéntico desde el momento en que entraran en su territorio, salvo que existieran motivos que justificaran la apreciación de una aplicación errónea de esa exención o de la posible existencia de un fraude, evasión o abuso.
- 57 Pues bien, por una parte, de la respuesta a la primera cuestión prejudicial resulta que la aplicación por Irlanda de dicha exención a los aromatizantes de que se trata en el litigio principal era correcta. Por otra parte, sin perjuicio de que el órgano jurisdiccional remitente compruebe este extremo, de los autos que obran en poder del Tribunal de Justicia no se desprende que la negativa de la autoridad fiscal competente a aplicar a esos aromatizantes la misma exención estuviera justificada por la existencia de indicios de fraude, de evasión o de abuso.
- 58 Habida cuenta de las consideraciones anteriores, procede responder a la segunda cuestión prejudicial que el artículo 27, apartado 1, letra e), de la Directiva 92/83 debe interpretarse en el sentido de que, cuando el alcohol etílico despachado a consumo en un Estado miembro en el que está exento de impuestos especiales por haber sido utilizado en la preparación de aromatizantes destinados a la elaboración de bebidas no alcohólicas cuyo grado alcohólico volumétrico no supere el 1,2 %, se comercializa posteriormente en otro Estado miembro, este último está obligado a dispensar un tratamiento idéntico a ese alcohol etílico en su territorio, siempre que el primer Estado miembro haya aplicado correctamente la exención establecida en esa disposición y no existan indicios de fraude, de evasión o de abuso.

## ***Tercera cuestión prejudicial***

- 59 Con carácter preliminar, procede señalar que, si bien el órgano jurisdiccional remitente hace referencia, en la tercera cuestión prejudicial, al artículo 27, apartado 2, letra d), de la Directiva 92/83, no menciona, en su petición de decisión prejudicial, ni una eventual legislación nacional que aplique esa disposición ni eventuales circunstancias que puedan justificar la pertinencia de dicha disposición para resolver el litigio principal.
- 60 En estas circunstancias, procede considerar que, mediante su tercera cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si el artículo 27, apartado 1, letra e), de la Directiva 92/83 debe interpretarse en el sentido de que se opone a una normativa de un Estado miembro que supedita la concesión, a un operador económico que comercializa en su territorio productos adquiridos de un vendedor situado en el territorio de otro Estado miembro en el que tales productos fueron fabricados, despachados a consumo y eximidos de impuestos especiales con arreglo a dicha disposición, de la exención prevista en ella a los requisitos de que ese operador tenga la condición de destinatario registrado y el vendedor la de depositario autorizado.
- 61 A este respecto, procede recordar que el artículo 27, apartado 1, de la Directiva 92/83 establece que los Estados miembros podrán fijar condiciones con el fin de garantizar la correcta aplicación de las exenciones previstas en dicha disposición, así como para evitar fraudes, evasiones y abusos. Pues bien, como se ha recordado en el apartado 46 de la presente sentencia, el Tribunal de Justicia ya ha declarado que esta facultad reconocida a los Estados miembros no obsta al carácter incondicional de la obligación de exención prevista por la citada disposición (sentencia de 9 de diciembre de 2010, Repertoire Culinaire, C-163/09, EU:C:2010:752, apartado 51 y jurisprudencia citada).
- 62 De las anteriores consideraciones puede concluirse que, en el ejercicio de esta facultad, corresponde al Estado miembro afectado invocar elementos concretos, objetivos y comprobables que demuestren la existencia de un riesgo serio de fraude, evasión o abuso y que las condiciones establecidas por este Estado miembro en virtud de la facultad que tiene reconocida no pueden exceder de lo necesario para alcanzar dicho objetivo (sentencia de 9 de diciembre de 2010, Repertoire Culinaire, C-163/09, EU:C:2010:752, apartado 52 y jurisprudencia citada).
- 63 Por consiguiente, los Estados miembros no pueden supeditar la aplicación de la exención prevista en el artículo 27, apartado 1, letra e), de la Directiva 92/83 al cumplimiento de requisitos que no se haya demostrado, a partir de elementos concretos, objetivos y comprobables, que sean necesarios para garantizar la correcta aplicación de dichas exenciones y para evitar fraudes, evasiones y abusos (véase, por analogía, la sentencia de 9 de diciembre de 2010, Repertoire Culinaire C-163/09, EU:C:2010:752, apartado 53).
- 64 Pues bien, de los elementos que obran en poder del Tribunal de Justicia parece desprenderse que los requisitos establecidos por la normativa nacional controvertida en el litigio principal, a saber, que el operador económico que comercializa, en el territorio del Estado miembro de que se trata, productos adquiridos de un vendedor situado en el territorio de otro Estado miembro tenga la condición de destinatario registrado y que dicho vendedor tenga la de depositario autorizado, no son necesarios ni para garantizar la correcta aplicación de la exención prevista en el artículo 27, apartado 1, letra e), de la Directiva 92/83 ni para evitar fraudes, evasiones o abusos.
- 65 Es cierto que el Gobierno rumano alegó, en sus observaciones escritas, que si los aromatizantes de que se trata en el litigio principal estuvieran autorizados para circular fuera de un régimen suspensivo existiría el riesgo de que se transformaran en bebidas alcohólicas destinadas al consumo por las que no se habrían abonado impuestos especiales.
- 66 No obstante, procede recordar, como hace el Abogado General en el punto 36 de sus conclusiones, que, según se desprende del documento CED n.º 364 rev 1, de 22 de enero de 2003, el Comité de impuestos especiales consideró que los aromatizantes se utilizan principalmente como concentrados para la elaboración de bebidas refrescantes, que son relativamente costosos, más caros que el alcohol más barato del mercado en la mayoría de los Estados miembros y, por último, que es costoso destilar aromatizantes para extraer de ellos el alcohol etílico. A la vista de estas características, el Comité de impuestos especiales concluyó que la concesión de la exención prevista en el artículo 27, apartado 1,

letra e), de la Directiva 92/83 en el momento de la preparación de los aromatizantes no puede generar un riesgo de fraude fiscal.

67 Estas consideraciones pueden suscitar serias dudas sobre la existencia del riesgo —evocado por el Gobierno rumano— de transformación de los aromatizantes en bebidas alcohólicas destinadas al consumo, así como sobre la necesidad de los requisitos previstos por la normativa controvertida en el litigio principal para garantizar la correcta aplicación de la citada exención y para evitar fraudes, evasiones o abusos.

68 No obstante, corresponde al órgano jurisdiccional remitente, que conoce del litigio principal y que debe asumir la responsabilidad de la resolución judicial que adopte, comprobar, sobre la base de los elementos concretos, objetivos y verificables de que dispone, si los requisitos a los que la normativa rumana supedita la aplicación de la exención prevista en el artículo 27, apartado 1, letra e), de la Directiva 92/83 son necesarios para garantizar la correcta aplicación de la citada exención así como para evitar fraudes, evasiones o abusos.

69 Habida cuenta de las consideraciones anteriores procede responder a la tercera cuestión prejudicial que el artículo 27, apartado 1, letra e), de la Directiva 92/83 debe interpretarse en el sentido de que se opondrá a una normativa de un Estado miembro que supedita la concesión, a un operador económico que comercializa en su territorio productos adquiridos de un vendedor situado en el territorio de otro Estado miembro en el que tales productos han sido fabricados, despachados a consumo y eximidos de impuestos especiales conforme a dicha disposición, de la exención prevista en ella a los requisitos de que ese operador tenga la condición de destinatario registrado y el vendedor la de depositario autorizado, salvo que resulte de elementos concretos, objetivos y verificables que esos requisitos son necesarios para garantizar la correcta aplicación de la citada exención así como para evitar cualquier fraude, evasión o abuso.

#### *Cuarta cuestión prejudicial*

70 La cuarta cuestión prejudicial se refiere al supuesto de que un Estado miembro haya aplicado de manera incorrecta la exención prevista en el artículo 27, apartado 1, letra e), de la Directiva 92/83.

71 Pues bien, de la respuesta dada a la primera cuestión prejudicial se desprende que, en el caso de autos, Irlanda aplicó correctamente esta exención a los aromatizantes de que se trata en el litigio principal. En estas circunstancias, no procede responder a la cuarta cuestión prejudicial.

#### **Costas**

72 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 Décima) declara:

1) **El artículo 27, apartado 1, letra e), 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**

**tanto el alcohol etílico utilizado en la preparación de aromatizantes, empleados a su vez para la elaboración de bebidas no alcohólicas cuyo grado alcohólico volumétrico no supere el 1,2 %, como el alcohol etílico que ya se haya utilizado en la preparación de tales aromatizantes están comprendidos en la exención establecida en esa disposición.**

2) **El artículo 27, apartado 1, letra e), de la Directiva 92/83**

debe interpretarse en el sentido de que,

cuando el alcohol etílico despachado a consumo en un Estado miembro en el que está exento de impuestos especiales por haber sido utilizado en la preparación de aromatizantes destinados a la elaboración de bebidas no alcohólicas cuyo grado alcohólico volumétrico no supere el 1,2 %, se comercializa posteriormente en otro Estado miembro, este último está obligado a dispensar un tratamiento idéntico a ese alcohol etílico en su territorio, siempre que el primer Estado miembro haya aplicado correctamente la exención establecida en esa disposición y no existan indicios de fraude, de evasión o de abuso.

3) El artículo 27, apartado 1, letra e), de la Directiva 92/83

debe interpretarse en el sentido de que

se opone a una normativa de un Estado miembro que supedita la concesión, a un operador económico que comercializa en su territorio productos adquiridos de un vendedor situado en el territorio de otro Estado miembro en el que tales productos han sido fabricados, despachados a consumo y eximidos de impuestos especiales conforme a dicha disposición, de la exención prevista en ella a los requisitos de que ese operador tenga la condición de destinatario registrado y el vendedor la de depositario autorizado, salvo que resulte de elementos concretos, objetivos y verificables que esos requisitos son necesarios para garantizar la correcta aplicación de la citada exención así como para evitar cualquier fraude, evasión o abuso.

Firmas

---

\* Lengua de procedimiento: rumano.