

Criterio 1 de 1 de la resolución: **00/00148/2021/00/00**

Calificación: **No vinculante**

Unidad resolutoria: **TEAC**

Fecha de la resolución: **20/09/2023**

Asunto:

IIEE. Determinación del ámbito objetivo de los impuestos especiales sobre el alcohol y las bebidas alcohólicas cuando existe remisión a la nomenclatura combinada

Criterio:

Cuando la determinación del ámbito objetivo de los impuestos especiales sobre el alcohol y las bebidas alcohólicas se realiza por remisión a la nomenclatura combinada habrá que atender a lo dispuesto en los códigos de la nomenclatura combinada en la versión vigente en el momento de la adopción de la Directiva, esto es en el año 1992, con independencia del momento en que tenga lugar el devengo del impuesto).

Criterio aún no reiterado que no constituye doctrina vinculante a los efectos del artículo 239 LGT.

Referencias normativas:

Directiva 92/83/CEE del Consejo Armonización de las estructuras de los impuestos especiales sobre el alcohol y las bebidas alcohólicas
26

Conceptos:

Alcohol
Impuesto Especial sobre el Alcohol y Bebidas Derivadas
Impuestos Especiales IIEE
Normativa aplicable

Texto de la resolución: ([Ver en nueva pestaña o ventana](#))

FECHA: 20 de septiembre de 2023

PROCEDIMIENTO: 00-00148-2021; 00-02526-2021

CONCEPTO: IIEE SOBRE ALCOHOL Y BEBIDAS ALC. IIEE ALC. Y BEB.

NATURALEZA: RECLAMACION UNICA INSTANCIA GENERAL

RECLAMANTE: XZ SL - NIF ...

REPRESENTANTE: ...

DOMICILIO: ... - España

En Madrid , se ha constituido el Tribunal como arriba se indica, para resolver en única instancia la reclamación de referencia, tramitada por procedimiento general.

Se ha visto la presente reclamación contra los siguientes acuerdos dictados por la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT):

- Acuerdo de liquidación de fecha 4 de diciembre de 2020, derivado del acta de disconformidad A02-... extendida por el concepto Impuesto Especial sobre el Alcohol y Bebidas Derivadas, ejercicios 2016, 2017 y 2018, por un importe total de 199.908,81 euros.
- Acuerdo de imposición de sanción de 29 de marzo de 2021, derivado del acuerdo de liquidación anteriormente citado por importe de 131.226,22 euros.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- En este Tribunal han tenido entrada las siguientes reclamaciones que se resuelven de forma acumulada:

Reclamación	F. Inter.	F. Entra.
00-00148-2021	07/01/2021	12/01/2021
00-02526-2021	06/04/2021	07/04/2021

SEGUNDO.- Consta en lo actuado que en fecha 8 de julio de 2019 se notificó a la interesada el inicio de comprobaciones inspectoras en relación con el Impuesto Especial sobre Alcoholes y Bebidas Derivadas, ejercicios 2016 a 2018.

Fruto de las actuaciones realizadas en fecha 30 de junio de 2020 se formalizó el acta de disconformidad A02-... en la que se contenía la siguiente propuesta de liquidación:

Cuota: 187.765,05 euros

Intereses de demora: 9.546,60 euros

Total deuda tributaria: 197.311,65 euros

Del contenido del acta y de su informe ampliatorio se extrae la siguiente información relevante:

I. La entidad reclamante es titular de una fábrica de cerveza con CAE ..., situada en En dicho establecimiento se fabrica cerveza sin alcohol de acuerdo con el siguiente procedimiento:

- La cerveza que se pretende desalcoholizar se somete a un proceso de destilación a baja presión en el que se extrae por evaporación al vacío la mayor parte del alcohol contenido en la misma.
- Como resultado de este proceso se obtiene, por una parte una mezcla hidroalcohólica con un contenido de alcohol que puede oscilar entre un 11 y un 42 % en volumen, y por otra, una cerveza de bajo contenido alcohólico.
- La mezcla hidroalcohólica obtenida se añade a otra cerveza obteniendo un producto de alta graduación alcohólica (puede llegar hasta casi un 19%) que se destina íntegramente a ser exportada.

II. Las operaciones de desalcoholización son registradas por la empresa en lo que se denomina por la misma "registro de mezcla hidroalcohólica", en los que se reflejan diariamente los siguientes datos:

- Cantidad de cerveza sometida a desalcoholización.
- Grado alcohólico inicial.

- Alconoi residual de la cerveza sometida al proceso de desalcoholización.
- Mezcla hidroalcohólica obtenida.

Asimismo, se registran los análisis de la cerveza sometida a desalcoholización y de la mezcla hidroalcohólica obtenida.

III. Del estudio de los datos contenidos en los registros llevados por la entidad la Inspección puso de manifiesto la existencia de las siguientes diferencias:

- **Diferencias en desalcoholización:** aprecia la Inspección, por diferencias entre el alcohol contenido en la cerveza sometida a desalcoholización, el alcohol residual presente en la misma tras el citado proceso y el contenido en la mezcla hidroalcohólica, mermas para los meses de julio de 2016 y diciembre de 2017 que superan los porcentajes reglamentariamente admitidos.

Dichas mermas son regularizadas mediante la aplicación del tipo previsto para los productos incluidos en el ámbito objetivo del Impuesto sobre el Alcohol y Bebidas Derivadas en la medida en que los actuarios entienden que las operaciones de desalcoholización llevadas a cabo por la entidad para la obtención de cerveza sin alcohol, implican, respecto de la mezcla hidroalcohólica obtenida, la realización de uno de los supuestos de transformación de los recogidos en el artículo 4.32 de la Ley de Impuestos Especiales, puesto que mediante un proceso de fabricación se obtiene, a partir de un producto objeto de impuestos especiales como es la cerveza, otro producto distinto esto es, la mezcla hidroalcohólica.

- **Diferencias en almacenamiento:** de la contabilidad llevada a cabo por la empresa se pone de manifiesto que las cantidades consignadas en los registros, en relación la mezcla hidroalcohólica, por el concepto de pérdidas de almacenamiento exceden los porcentajes reglamentariamente establecidos.
- **Diferencias en el proceso de adición de la mezcla hidroalcohólica a la cerveza para la obtención del producto de alta graduación:** se constató por la Inspección la existencia de diferencias tanto en más como en menos, en las cantidades de alcohol al inicio y al final del citado proceso, es decir, entre la suma del alcohol contenido en la cerveza y la mezcla hidroalcohólica adicionada y el alcohol contenido en el producto de alta graduación finalmente obtenido.

A juicio de la Inspección, dado que el producto de alta graduación obtenido no puede considerarse "cerveza" -por no conservar las características organolépticas propias de aquella- no es posible aplicar los porcentajes de pérdidas no sujetas establecidos reglamentariamente para los procesos de fabricación de cerveza. En consecuencia, la Inspección entiende que estas diferencias deben tributar (al tener la consideración de productos fabricados o salidos de fábrica o autoconsumidos en la misma) al tipo establecido para el Impuesto sobre el Alcohol y las Bebidas Derivadas (artículo 39 de la Ley de Impuestos Especiales).

IV. Sobre la base de lo anterior la Inspección propuso los siguientes incrementos en la base imponible del Impuesto:

- Para el ejercicio 2016, un total de 2.486,72 litros de alcohol puro, que al tipo tributario vigente de 913,28 euros el hectolitro, excepto para los devengos producidos en diciembre, suponía una cuota a ingresar de 22.901,25 euros,
- Para el ejercicio 2017, un total de 6.156,98 litros de alcohol puro que al tipo tributario vigente de 958,94 euros el hectolitro, suponía una cuota a ingresar de 59.041,70 euros.
- Finalmente para el ejercicio 2018 un total de 11.035,32 litros de alcohol puro que al tipo tributario vigente de 958,94 euros el hectolitro, suponía una cuota a ingresar de 105.822,11 euros.

V. Asimismo, se consideró por los actuarios que existían indicios de comisión de las infracciones tributarias contempladas en los artículos 191 y 201 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

TERCERO.- En el plazo concedido al efecto el interesado presentó alegaciones a la propuesta de liquidación manifestando su conformidad con la propuesta de liquidación derivada del exceso de pérdidas en el almacenamiento de la mezcla hidroalcohólica, sin especificar en cambio los motivos de oposición al resto de la regularización practicada.

CUARTO.- En fecha 4 de diciembre de 2020 se dictó acuerdo de liquidación que confirmaba en todos sus puntos la propuesta inspectora, por lo que, tras procederse al cálculo de los intereses de demora hasta la fecha en que se dictó el acuerdo, el importe resultante de la liquidación fue el siguiente:

Cuota: 187.765,05 euros.

Intereses de demora: 12.143,76 euros.

Total deuda a ingresar: 199.908,81 euros.

QUINTO.- Mediante acuerdo de fecha 10 de diciembre de 2020 se le comunicó al obligado tributario el inicio de expediente sancionadores como consecuencia de la posible comisión de una infracción tributaria.

Entendían los actuarios que la actuación de la interesada era constitutiva de la infracción tipificada en el artículo 191 de la Ley General Tributaria pues había dejado de ingresar las cantidades correspondientes a las diferencias en almacenamiento, desalcoholización y utilización de la mezcla hidroalcohólica derivada del proceso de elaboración de la cerveza sin alcohol que excedían de los porcentajes reglamentariamente admitidos.

En el plazo concedido al efecto la interesada no presentó alegaciones por lo que en fecha 29 de marzo de 2021 se dictó acuerdo de imposición de sanción en el que se confirmaba lo señalado en la propuesta.

SEXTO.- Disconforme con lo anterior, la entidad interpuso en fechas 7 de enero y 6 de abril de 2021 las presentes reclamaciones económico-administrativas que fueron registradas con número R.G. 00/00148/2021 y 00/02526/2021, respectivamente.

Realizado el trámite de puesta de manifiesto el interesado formuló sus alegaciones, que se circunscriben a las pérdidas ocasionadas en el proceso de obtención del producto de alta graduación, señalando lo siguiente:

- En relación con el acuerdo de liquidación:

- El producto obtenido de la adición de alcohol a una cerveza preexistente tiene la consideración de cerveza. En consecuencia, a las mermas producidas durante su fabricación, le es plenamente aplicable lo dispuesto en el artículo 6 de la Ley de Impuestos Especiales, debiendo tributar las mismas, en su caso, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 26 de la misma norma.

- Aún cuando se admitiera que el producto obtenido no es cerveza, el mismo sería un producto intermedio clasificado en la partida arancelaria 2206 debiendo tributar las mermas de acuerdo con lo señalado en el artículo 34 de la Ley de Impuestos Especiales.

- En relación con el acuerdo sancionador:

- El acto impugnado es nulo por violar frontalmente la obligación que tiene el órgano sancionador de motivar la culpabilidad.
- El acuerdo sancionador adolece de diversos vicios debido a su carácter estereotipado e intercambiable, el intento de invertir la carga de la prueba, motivar la culpabilidad en base a las circunstancias personales del obligado tributario, no apoyarse en actividad probatoria alguna, desconocer la existencia de discrepancias jurídicas razonables en la postura del sujeto pasivo y no haber tenido en cuenta la falta de ocultación.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Este Tribunal es competente para resolver de conformidad con lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), así como en el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa (RGRVA), aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo. No concurre ninguna de las causas de inadmisibilidad previstas en el artículo 239.4 de la LGT.

SEGUNDO.- Las reclamaciones arriba señaladas se resuelven de forma acumulada al amparo de lo dispuesto por el artículo 230 de la LGT.

TERCERO.- Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:

Determinar si los acuerdos de liquidación y sanción dictados por la Dependencia de Control Aduanero y Tributario de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la AEAT, citados en el encabezamiento son ajustados a Derecho.

CUARTO.- Señala en primer lugar la interesada que el producto de alta graduación obtenido de la adición de alcohol a una cerveza preexistente tiene la consideración de cerveza. En consecuencia, a las mermas producidas durante su fabricación, le es plenamente aplicable lo dispuesto en el artículo 6 de la Ley de Impuestos Especiales, debiendo tributar las mismas, en su caso, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 26 de la misma norma.

Como se ha señalado en los antecedentes de hecho, la entidad reclamante fabrica cerveza sin alcohol, obteniendo en el proceso de elaboración de la misma una mezcla hidroalcohólica con un contenido de alcohol que puede oscilar entre un 11 y un 42 % en volumen.

Dicha mezcla hidroalcohólica se añade, a su vez, a otra cerveza obteniendo tras dicha adición un producto de alta graduación alcohólica que es destinado íntegramente a la exportación.

En el curso de las actuaciones inspectoras se puso de manifiesto, que en el proceso de elaboración de este segundo producto (el resultante de adicionar la mezcla hidroalcohólica a la cerveza) se habían producido diferencias tanto en más como en menos en el alcohol existente al inicio (suma del alcohol presente en la cerveza y en la mezcla hidroalcohólica) y al final del citado proceso (alcohol presente en el producto de alta graduación obtenido).

Consideraba la Inspección que puesto que el Reglamento de Impuestos Especiales no contempla específicamente un porcentaje de pérdidas reglamentariamente admisibles respecto del alcohol empleado en la operación descrita no cabe reconocer la no sujeción de las mismas.

Asimismo, cita el órgano liquidador como fundamento de su regularización lo señalado por la Dirección General de Tributos en contestación a consulta vinculante V0688-17 (presentada por la interesada), de la que se derivaba que el producto final obtenido había perdido las características organolépticas de los productos clasificados en el código NC 2203 "Cerveza de malta".

En consecuencia, entendía la Inspección que procedía exigir el impuesto correspondiente a las citadas mermas con aplicación del tipo impositivo fijado en la norma para los productos incluidos en el ámbito objetivo del Impuesto sobre el Alcohol y las Bebidas Derivadas.

Frente a ello la interesada manifiesta que el producto de alta graduación fabricado tiene la consideración de cerveza por lo resulta de aplicación lo dispuesto en el artículo 6 de la Ley de Impuestos Especiales, respecto a las pérdidas.

Sostiene a estos efectos que aún cuando el producto final se obtiene mediante la adición de alcohol a la cerveza, aquel conserva las características organolépticas de esta, por lo que, de acuerdo con las reglas aplicables en materia de clasificación arancelaria el mismo debe aforarse en la partida arancelaria 2203 de la Nomenclatura Combinada.

Asimismo indica, tras poner de manifiesto que la Inspección no identifica cual es el producto final obtenido, que en cualquier caso si aquel no pudiera ser considerado cerveza, debería ser calificado en la subpartida 2206 00: "*Las demás bebidas fermentadas (por ejemplo: sidra, perada, aguamiel, sake); mezclas de bebidas fermentadas y mezclas de bebidas fermentadas y bebidas no alcohólicas, no expresadas ni comprendidas en otra parte*" con la consideración de producto intermedio.

Al porcentaje de pérdidas admisible en los procesos de fabricación de productos objeto de Impuestos Especiales se refiere el artículo 6 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre (en adelante Ley de Impuestos Especiales), señalando, en su redacción vigente en el momento de los hechos, lo siguiente:

| "No están sujetas en concepto de fabricación o importación:

| 1. *Las pérdidas inherentes a la naturaleza de los productos objeto de los impuestos especiales de fabricación, acaecidas en régimen suspensivo durante los procesos de fabricación, transformación, almacenamiento y transporte, siempre que, de acuerdo con las normas que reglamentariamente se establezcan, no excedan de los porcentajes fijados y se cumplan las condiciones establecidas al efecto.*

| (...)"

El concepto de "pérdidas", a efectos de los Impuestos Especiales, se contiene en el apartado 10 del artículo 1 del Reglamento de Impuestos Especiales, aprobado por Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio (en adelante Reglamento de Impuestos Especiales), que al respecto señala lo siguiente:

| "Cualquier diferencia en menos, medida en unidades homogéneas, entre la suma de los productos de entrada en un proceso de

fabricación o de almacenamiento y la suma de los productos de salida del mismo, considerando las correspondientes existencias iniciales y finales. En el caso del transporte se considerarán «pérdidas» cualesquiera diferencias en menos entre la cantidad de productos que inician una operación de transporte y la cantidad de productos que la concluyen o que resultan de una comprobación efectuada en el curso de dicha operación."

La definición de "porcentaje reglamentario de pérdidas" se encuentra, igualmente, en el apartado 12 del mismo precepto, que señala lo que sigue:

"El límite porcentual máximo de pérdidas establecido en este Reglamento para determinadas operaciones o procesos, hasta el cual aquéllas se consideran admisibles sin necesidad de justificación o prueba. Podrá justificarse que diferencias entre las cantidades contabilizadas y las resultantes de las mediciones efectuadas que sean superiores a los porcentajes reglamentarios de pérdidas sean debidas a las imprecisiones propias de los elementos de medición. Salvo lo dispuesto, en su caso, en las normas específicas de cada impuesto, el porcentaje de pérdidas se aplica sobre la cantidad de productos de entrada en el proceso u operación de que se trate. Cuando se trate de un proceso integral en el que no sea posible determinar las pérdidas habidas en cada uno de los procesos simples que lo componen, el porcentaje reglamentario de pérdidas del proceso integral será el resultado de la suma ponderada de los porcentajes reglamentarios de pérdidas correspondientes a cada uno de los procesos simples."

Por su parte, el artículo 15.6 de la Ley de Impuestos Especiales, en su redacción vigente en el momento de los hechos, establece en relación con las diferencias en menos, la siguiente presunción:

"Las diferencias en menos, tanto en primeras materias como en productos acabados, que excedan de los porcentajes que se establezcan reglamentariamente, que resulten en las fábricas y depósitos fiscales, tendrán la consideración, a efectos de esta Ley, salvo prueba en contrario, de productos fabricados y salidos de fábrica o depósito fiscal, o autoconsumidos en dichos establecimientos."

En este mismo sentido se manifiesta el artículo 15.1 del Reglamento de Impuestos Especiales al señalar:

"Las pérdidas que excedan de los porcentajes reglamentarios, en los procesos de producción o en el almacenamiento hasta la salida de fábrica o depósito fiscal, tendrán la consideración, salvo prueba en contrario, de bienes fabricados y salidos de fábrica o depósito fiscal o autoconsumidos."

Asimismo, el artículo 52 del Reglamento de Impuestos Especiales recoge el tratamiento fiscal de las diferencias habidas en recuentos o controles efectuados por la Administración, indicando lo siguiente:

"1. Cuando se trate de diferencias en menos que excedan de los correspondientes porcentajes puestas de manifiesto tanto dentro de fábricas y depósitos fiscales como en la circulación en régimen suspensivo, será de aplicación, según proceda en cada caso, lo dispuesto en los artículos 15, 16 y 17 de este Reglamento.

2. Cuando se trate de diferencias en menos que excedan de los correspondientes porcentajes, puestas de manifiesto respecto de productos por los que ya se ha devengado el impuesto a un tipo reducido o con aplicación de una exención, se considerará, en los términos establecidos en el artículo 15 de la Ley, que tales productos se han utilizado o destinado en fines distintos de los que determinan la aplicación de tales beneficios, practicándose la correspondiente liquidación y considerándose cometida una infracción tributaria grave.

3. Cuando se trate de diferencias en más puestas de manifiesto dentro de fábricas o depósitos fiscales, se efectuará el correspondiente asiento de cargo en la contabilidad de existencias sancionándose como infracción tributaria de índole contable o registral salvo que sea aplicable alguna sanción especial.

4. Cuando las diferencias en más respecto de lo consignado en sistemas contables, documentos de circulación u otros documentos, se pongan de manifiesto fuera de fábricas o depósitos fiscales, los que posean, utilicen, comercialicen o transporten los productos que representan el exceso estarán obligados al pago de la deuda tributaria correspondiente al exceso en los términos previstos en el apartado 8 del artículo 8 de la Ley.

5. No obstante lo dispuesto en los apartados 3 y 4 anteriores, no se tendrán en cuenta las diferencias en más que no excedan de la cantidad resultante de aplicar, sobre el saldo contable o cantidad consignada en el documento correspondiente, un porcentaje del 1 por 100."

Finalmente, el Reglamento de Impuestos Especiales recoge los porcentajes de pérdidas reglamentariamente admisibles para cada uno de los productos objeto de impuestos especiales.

Así, en relación con la cerveza su artículo 61, en su redacción aplicable al presente supuesto, establece, lo que sigue:

"1. A los efectos de lo dispuesto en el artículo 6 de la Ley, los porcentajes de pérdidas durante los procesos de producción, almacenamiento y transporte de cerveza son los siguientes:

a) En las primeras materias: Sobre el total cargo trimestral, el 2 por 100 de los kilos-extracto contenidos.

b) En cocción: entre los kilos-extracto natural que representan las primeras materias entradas en cocimiento durante cada trimestre y los contenidos en el mosto frío pasado a fermentación, el 5,9 por 100 del total cargo.

c) En la elaboración de cerveza:

1.º En el sistema convencional de separación entre fermentación y maduración: entre el volumen trimestral de mosto frío pasado a fermentación y el volumen de cerveza acabada salida de maduración, el 6,9 por 100 del total cargo trimestral, que se elevará al 7,8 por 100 en los supuestos de doble filtrado.

2.º En el sistema en que fermentación y maduración se realizan sucesivamente en el mismo tanque, el 6 por 100 del total cargo trimestral.

Este porcentaje se eleva al 7 por 100 para los supuestos de doble filtrado.

d) En el almacenamiento de cervezas a granel, el 0,25 por 100 del volumen de cerveza almacenado durante cada trimestre natural.

e) En el envasado de cerveza, el 1,5 por 100 del volumen de cerveza pasada a envasar en barriles; el 2,5 por 100 en el llenado de grandes formatos y el 3,5 por 100 para los demás tipos de envases, durante cada trimestre natural. Se entiende por gran formato el recipiente o tanque sobre medio de transporte, de contenido superior a 60 litros.

f) En el almacenamiento de cerveza envasada, el 0,05 por 100 del volumen de la cerveza almacenada envasada en barriles, y el 1 por 100 del volumen de la cerveza almacenada envasada en otros envases durante cada trimestre natural.

g) En el transporte de cerveza a granel en régimen suspensivo, el 0,5 por 100 del volumen de cerveza que se transporta.

h) La referencia que se efectúa en los apartados anteriores se entenderá hecha a la totalidad del producto entrado en los procesos en el trimestre.

2. Se autoriza al Ministro de Economía y Hacienda para establecer porcentajes reglamentarios de pérdidas en los procedimientos de fabricación no citados en este artículo."

Por su parte, el artículo 90, en relación con los productos incluidos en el ámbito objetivo del Impuesto sobre el Alcohol y las Bebidas Derivadas establece, en su redacción vigente en el momento de los hechos, lo siguiente:

"1. A los efectos de lo dispuesto en el artículo 6 de la Ley, los porcentajes reglamentarios de pérdidas admisibles en los procesos de fabricación, elaboración, envasado, almacenamiento y transporte son los siguientes:

a) En el proceso de fermentación alcohólica de las melazas y demás sustancias azucaradas: El 10 por 100 de la cantidad de alcohol absoluto que constituiría el rendimiento químico teórico del 100 por 100 de los azúcares fermentescibles expresados en sacarosa contenidos en aquellas que hayan sido puestas en trabajo.

b) En la rectificación y destilación de alcohol: El 3 por 100 y el 1,5 por 100, respectivamente, de las cantidades de alcohol puro puestas en trabajo. Cuando se trate de la destilación de orujos en aparatos de baja presión, este porcentaje se elevará al 5 por 100.

c) En la elaboración de bebidas derivadas:

1.º Fabricación por destilación directa: Los mismos porcentajes que en el apartado b) anterior.

2.º Elaboración en frío que no implique maceración: El 1 por 100 de las cantidades de alcohol puro puestas en trabajo.

3.º Elaboración en frío con maceración: El 3 por 100 de las cantidades de alcohol puro puestas en trabajo.

4.º Elaboración en caliente: El 3 por 100 de las cantidades de alcohol puro puestas en trabajo.

5.º Elaboración por añejamiento: Las establecidas en el apartado e) siguiente.

d) En el embotellado o envasado en recipientes acondicionados para la venta al por menor: El 0,5 por 100 de las cantidades de alcohol puro a envasar.

e) En el almacenamiento de alcohol y bebidas derivadas en envases distintos de botellas: El 0,50 por 100 de las existencias medias trimestrales. Cuando se realice en envases de madera no revestidos ni exterior ni interiormente, este porcentaje se elevará al 1,5 por 100.

f) En el almacenamiento de primeras materias en fábricas de alcohol: El 1 por 100 de las existencias medias trimestrales; dicho porcentaje se elevará hasta el 5 por 100 cuando se trate de melazas, orujos y demás materias primas no líquidas.

g) En el transporte de alcohol y bebidas derivadas, en continentes de más de 200 litros incluida su descarga: el 0,5 por 100 de la cantidad que consta como transportada en el correspondiente documento de circulación.

2. A los efectos de lo previsto en el apartado 11 del artículo 15 y en el apartado 2 del artículo 45, ambos de la Ley y en el apartado 2 del artículo 52 de este Reglamento, y respecto de los usuarios que reciban alcohol con aplicación de alguna de las exenciones previstas en aquélla, incluido el alcohol total o parcialmente desnaturalizado, se considerarán justificadas, sin necesidad de prueba, las pérdidas que se produzcan en los siguientes procesos y porcentajes:

a) En la elaboración en frío de productos que contengan alcohol sin que implique maceración: el 1 por 100 de las cantidades de alcohol puro puestas en trabajo.

b) En la elaboración, en frío con maceración y en caliente, de productos que contengan alcohol: El 3 por 100 de las cantidades de alcohol puro puestas en trabajo.

c) En el embotellado o envasado de productos que contengan alcohol en recipientes acondicionados para la venta al por menor: el 0,5 por 100 de las cantidades de alcohol que se envasen.

d) En el almacenamiento de alcohol en envases distintos de recipientes acondicionados para la venta al por menor: El 0,50 por 100 de las existencias medias trimestrales. Cuando se realice en envases de madera no revestidos ni exterior ni interiormente, este porcentaje se elevará al 1,5 por 100.

e) En el transporte de alcohol en continentes de más de 200 litros incluida su descarga: el 0,5 por 100.

3. Se autoriza al Ministro de Economía y Hacienda a establecer porcentajes reglamentarios de pérdidas en los procedimientos de fabricación o elaboración distintos de los citados anteriormente."

Finalmente, el artículo 72 establece el régimen reglamentario de pérdidas establecido para los Productos Intermedios señalando lo que sigue:

"A) A los efectos de lo dispuesto en el artículo 6 de la Ley, los porcentajes reglamentarios de pérdidas admisibles, que se calcularán sobre el volumen de producto a la temperatura de 20 grados, son los siguientes:

1. En los procesos de elaboración y almacenamiento de productos intermedios:

a) Elaboración que no implique maceración, el 1 por 100.

b) Elaboración mediante maceración, el 3 por 100.

c) Productos intermedios elaborados o en proceso de elaboración contenidos en envases de madera no revestidos ni exterior ni interiormente: El 1,5 por 100 de las existencias medias trimestrales.

d) Dichos productos contenidos en otros envases: El 0,5 por 100 de las existencias medias trimestrales.

e) Productos intermedios que se elaboren por el sistema de crianza bajo velo de flor: El 1,6 por 100 sobre el volumen de alcohol puro contenido en las existencias medias trimestrales. Este porcentaje reglamentario será aplicable con independencia de los demás porcentajes reglamentarios de pérdidas previstos en este apartado que, en su caso, puedan resultar aplicables.

2. En el embotellado, el 0,5 por 100 de la cantidad a embotellar.

3. En el transporte de productos intermedios, incluida la descarga, en continentes de más de 200 litros de capacidad, el 0,5 por 100.

4. Se autoriza al Ministro de Economía y Hacienda a establecer porcentajes reglamentarios de pérdidas en los procedimientos de fabricación o elaboración distintos de los citados anteriormente.

B) No obstante, cuando se trate de los productos intermedios a que se refiere el artículo 32 de la Ley, se aplicarán, en lugar de los porcentajes previstos en el apartado A) anterior, los porcentajes reglamentarios que procedan de los establecidos en los artículos 67 y 90 de este Reglamento, en proporción a las respectivas cantidades de vino y alcohol que se empleen en su elaboración."

De la lectura de los preceptos reproducidos anteriormente se pueden extraer las siguientes conclusiones:

- Las pérdidas inherentes a la naturaleza de los productos objeto de los impuestos especiales de fabricación se encontrarán no sujetas si las mismas acaecen en régimen suspensivo.
- Las pérdidas, para estar no sujetas, se han de producir en el marco de determinadas operaciones establecidas taxativamente en la norma reglamentaria, de modo que fuera de dichas operaciones no resultan de aplicación los supuestos de no sujeción por pérdidas.
- Los porcentajes de pérdidas admisibles serán distintos en función del producto gravado de que se trate (cerveza, alcohol, producto intermedio, etc).
- La superación de los porcentajes de pérdidas previstos reglamentariamente conllevará la exigencia del impuesto al establecer la norma una presunción *iuris tantum* en favor de la Administración en virtud de la cual se considera que los productos "perdidos" han salido de fábrica o se han autoconsumido.

QUINTO.- En consecuencia, de lo dispuesto anteriormente se deduce que si lo regularizado por la Inspección son las pérdidas acaecidas en un proceso productivo (recordemos que la Inspección sostiene que existen diferencias tanto en más como en menos, entre el alcohol al inicio del proceso y el alcohol al final del mismo), para poder conocer qué tipo impositivo resulta de aplicación será necesario fijar cual es el producto que está siendo objeto de fabricación.

El ámbito objetivo del Impuesto sobre la Cerveza se contiene en el artículo 24 de la Ley de Impuestos Especiales, que señala lo siguiente:

"1. El ámbito objetivo del Impuesto sobre la Cerveza está integrado por la cerveza y por los productos constituidos por mezclas de cerveza con bebidas analcohólicas, clasificados en el código NC 2206, siempre que, en ambos casos, su grado alcohólico volumétrico adquirido sea superior a 0,5 % vol.

2. A efectos de la presente Ley se entenderá por cerveza todo producto clasificado en el código NC 2203."

Dicha norma incorpora lo establecido en 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, cuyo artículo 2, establece:

"A efectos de la presente Directiva, se entenderá por «cerveza» todo producto del código NC 2203, o todo producto que contenga una mezcla de cerveza y de bebidas no alcohólicas del código NC 2206, en cualquiera de los dos casos con un grado alcohólico volumétrico adquirido superior al 0,5 % vol."

Asimismo, la citada norma señala en su artículo 26, en su redacción aplicable *ratione temporis*, lo que sigue:

"Las referencias de la presente Directiva a los códigos de la Nomenclatura Combinada se entenderán hechas a la versión que esté vigente en el momento de adopción de la presente Directiva."

Como se observa de la lectura de los citados preceptos la determinación del ámbito objetivo de los impuestos especiales sobre el alcohol y las bebidas alcohólicas se realiza por remisión a la nomenclatura combinada, por lo que para conocer si un producto puede ser calificado como un alcohol o una bebidas alcohólicas (incluida la cerveza) habrá que atender a lo dispuesto en los códigos de la nomenclatura combinada en la versión vigente en el momento de la adopción de la Directiva (esto es en el año 1992, con independencia del momento en que tenga lugar el devengo del impuesto).

Así lo manifiesta el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (en adelante TJUE), en su sentencia *Paderborner Brauerei Haus Cramer*, de 14 de julio de 2011, asunto C-196/10, en la que se corrige al órgano remitente en relación con la versión aplicable al caso de la nomenclatura combinada, en los siguientes términos:

"28. Con carácter preliminar, debe señalarse que, conforme al artículo 26 de la Directiva 92/83, la versión de la NC aplicable en el asunto principal es la del Reglamento no 2587/91, vigente en la fecha de adopción de dicha Directiva, y no la de los Reglamentos no 2031/2001 y no 1832/2002, a los que se refiere el órgano jurisdiccional remitente en la cuestión prejudicial."

Criterio este que se vuelve a recoger en la sentencia B.S. (*Malta en la composición de la cerveza*), de 13 de marzo de 2019, asunto C-195/18, en la que se indica lo siguiente (el subrayado es de este Tribunal) en la que se señala:

""Marco jurídico

|Derecho de la Unión

|Directiva 92/83

|3. El artículo 2 de la Directiva 92/83 establece:

«A efectos de la presente Directiva, se entenderá por "cerveza" todo producto del código NC 2203, o todo producto que contenga una mezcla de cerveza y de bebidas no alcohólicas del código NC 2206, en cualquiera de los dos casos con un grado alcohólico volumétrico adquirido superior al 0,5 % vol.»

|4. Con arreglo al artículo 26 de esa Directiva:

«Las referencias de la presente Directiva a los códigos de la Nomenclatura Combinada se entenderán hechas a la versión que esté vigente en el momento de adopción de la presente Directiva.»

Nomenclatura combinada

5. El artículo 12 del Reglamento n.º 2658/87 dispone que la Comisión Europea adoptará anualmente un reglamento que recoja la versión completa de la nomenclatura combinada (en lo sucesivo, «NC») y de los tipos autónomos y convencionales de los derechos del arancel aduanero común correspondientes, tal como resulte de las medidas adoptadas por el Consejo de la Unión Europea o por la Comisión. Dicho reglamento se publicará en el Diario Oficial de la Unión Europea a más tardar el 31 de octubre y se aplicará a partir del 1 de enero del año siguiente.

6. Con arreglo al artículo 26 de la Directiva 92/83, la versión de la NC aplicable a los hechos del litigio principal es la que figura en el anexo I al Reglamento n.º 2658/87, en su versión resultante del Reglamento n.º 2587/91.

(...)

Sobre la cuestión prejudicial

27. Mediante su cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si el artículo 2 de la Directiva 92/83 debe interpretarse en el sentido de que un producto intermedio, destinado a ser mezclado con bebidas no alcohólicas, que se obtiene a partir de un mosto que contiene menos ingredientes malteados que ingredientes sin maltear y al que se añade jarabe de glucosa antes del proceso de fermentación, puede calificarse como «cerveza de malta» comprendida en la partida 2203 de la NC.

28. El artículo 2 de la Directiva 92/83 incluye, con la denominación «cerveza», no solo todo producto comprendido en la partida 2203 de la NC, sino también todo producto, que contenga una mezcla de cerveza y de bebidas no alcohólicas comprendidas en la partida 2206 de la NC, siempre que, en ambos casos, el producto tenga un grado alcohólico volumétrico superior a 0,5 % vol.

29. De la resolución de remisión se desprende que el producto final comercializado por B. S. es una mezcla de un producto alcohólico intermedio, obtenido por fermentación, y de bebidas no alcohólicas. De ello resulta que la mezcla que constituye el producto final comercializado por B. S. no puede clasificarse en la partida 2203 de la NC y no está comprendida por tanto en el primero de los dos supuestos contemplados en el artículo 2 de la Directiva 92/83. En consecuencia, ese producto solo puede clasificarse como «cerveza» y estar comprendido en el artículo 2 si el producto alcohólico intermedio, que B. S. mezcla con bebidas no alcohólicas para obtener el producto final, puede, en sí mismo calificarse como «cerveza de malta», en el sentido de la partida 2203 de la NC, habida cuenta de que no parece discutirse que el citado producto final tiene un grado alcohólico volumétrico superior a 0,5 % vol.

30. Conforme al artículo 26 de la Directiva 92/83, la versión de la NC aplicable en el asunto principal es la del Reglamento n.º 2587/91, vigente en la fecha de adopción de dicha Directiva (véase, en ese sentido, la sentencia de 14 de julio de 2011, Paderborner Brauerei Haus Cramer, C-196/10, apartado 28).

SEXTO.- Pues bien, para la correcta clasificación arancelaria de la mercancía habrá que estar a lo dispuesto en Reglamento (CEE) 2658/87 del Consejo de 23 de julio de 1987, y sus posteriores modificaciones, relativo a la nomenclatura arancelaria y estadística y al arancel aduanero común. El artículo 12 del Reglamento n.º 2658/87 dispone que la Comisión Europea adoptará anualmente un reglamento que recoja la versión completa de la NC y de los tipos autónomos y convencionales de los derechos del arancel aduanero común correspondientes, tal como resulte de las medidas adoptadas por el Consejo de la Unión Europea o por la Comisión. Dicho reglamento se publicará en el Diario Oficial de la Unión Europea a más tardar el 31 de octubre y se aplicará a partir del 1 de enero del año siguiente.

El artículo 1 del citado Reglamento dispone lo siguiente:

«1. Se establece por la Comisión una nomenclatura de mercancías, en adelante denominada «nomenclatura combinada» o en forma abreviada «NC», para satisfacer al mismo tiempo las exigencias del arancel aduanero común, de las estadísticas del comercio exterior de la Comunidad y de las otras políticas de la Comunidad relativas a la importación o exportación de mercancías.

2. La nomenclatura combinada incluirá:

a) la nomenclatura del sistema armonizado;

b) las subdivisiones comunitarias de dicha nomenclatura, denominadas «subpartidas NC» cuando se especifiquen los tipos de derechos correspondientes;

c) las disposiciones preliminares, las notas complementarias de secciones o de capítulos y las notas a pie de página que se refieran a las subpartidas NC.

3. La nomenclatura combinada figura en el anexo I. En dicho anexo se determinan los tipos de derechos del arancel aduanero común, las unidades suplementarias estadísticas, así como los demás elementos necesarios».

El "Sistema Armonizado de Designación y Codificación de Mercancías" (en lo sucesivo, «SA») elaborado por la OMA e instituido por el Convenio Internacional del Sistema Armonizado de Designación y Codificación de Mercancías, celebrado en Bruselas el 14 de junio de 1983 y aprobado, junto con su Protocolo de enmienda de 24 de junio de 1986, en nombre de la Comunidad Económica Europea, mediante la Decisión 87/369/CEE del Consejo, de 7 de abril de 1987 (DO 1987, L 198, p. 1), está constituido por:

a. Reglas Generales Interpretativas.

b. 21 Secciones con sus notas legales.

c. 96 capítulos con sus notas legales.

Se trata de un sistema estructurado en forma de árbol, ordenado y progresivo de clasificación, de forma que partiendo de las materias primas (animal, vegetal y mineral), se avanza según su estado de elaboración y su materia constitutiva, y después a su grado de elaboración en función de su uso o destino. La codificación está compuesta por los siguientes caracteres:

Los dos primeros dígitos se corresponden con el número del "Capítulo" en que se encuentra clasificada la mercancía de que se trate. Los dos siguientes dígitos, es decir el tercero y cuarto, se corresponde con la "Partida". Dentro de cada partida, se subdivide

en otros dos dígitos, el quinto y sexto y esta subdivisión se denomina "subpartida del Sistema Armonizado".

El SA se complementa, por los denominados textos auxiliares, de entre los cuales, podemos destacar como importantes para la correcta clasificación de las mercancías:

- Las Notas Explicativas (NESA): publicadas y actualizadas por la Organización Mundial de Aduanas. Constituyen la interpretación oficial del Sistema y no forman parte del convenio. Son unos textos que proporcionan indicaciones sobre el alcance de cada una de las secciones, capítulos y partidas recogidas en el SA, así como una serie de los principales artículos comprendidos en cada uno de ellos y de los excluidos, acompañada de descripciones técnicas e indicaciones prácticas que permiten identificarlas. Contribuyen de manera importante a la interpretación del alcance de las diferentes partidas aduaneras, sin tener, no obstante, fuerza vinculante en Derecho (véase las sentencias del Tribunal de Justicia de la Unión Europea Olicom , apartado 17; de 6 de diciembre de 2007, Van Landeghem, C-486, Rec p. I-10661, apartado 25, y de 27 de noviembre de 2008, Metherma, C- 403/07, Rec.p. I-0000, apartado 48).
- Los criterios de clasificación: Se trata de cuestiones concretas planteadas por las Administraciones de países signatarios del convenio para que se determine su clasificación arancelaria. En el seno del Comité del SA se discuten y, generalmente, se aprueba su clasificación

Por su parte, la Nomenclatura Combinada (NC), que se recoge en el Anexo I del Reglamento (CEE) 2658/87 del Consejo, se basa en el "Sistema armonizado de designación y codificación de mercancías", elaborado por el Consejo de Cooperación Aduanera, actualmente Organización Mundial de Aduanas (OMA), e instaurado por el Convenio Internacional del Sistema Armonizado de Designación y Codificación de Mercancías, celebrado en Bruselas el 14 de junio de 1983. Así, la Nomenclatura Combinada recoge las partidas y subpartidas de seis cifras del Sistema Armonizado, constituyendo las cifras séptima y octava subdivisiones propias. Dicho Convenio fue aprobado, junto con su Protocolo de enmienda de 24 de junio de 1986, en nombre de la Comunidad Económica Europea, mediante la Decisión 87/369/CEE del Consejo, de 7 de abril de 1987.

Del acuerdo con el artículo 9 del citado Reglamento (CEE) 2658/87, la Comisión adoptará anualmente un reglamento que recoja la versión completa de la nomenclatura combinada y de los tipos de los derechos con arreglo a lo dispuesto en el artículo 1, tal como resulte de las medidas adoptadas por el Consejo o por la Comisión. Este reglamento se publicará en el Diario Oficial de las Comunidades Europeas, a más tardar el 31 de octubre y será aplicable a partir del 1 de enero del año siguiente.

Como se ha señalado, de acuerdo con el artículo 26 de la Directiva 92/81, la versión de la Nomenclatura Combinada aplicable a los hechos objeto de la presente reclamación es la que figura en el anexo I del Reglamento nº 2658/87, en su versión resultante del Reglamento (CEE) 2587/91 de la Comisión, de 26 de julio de 1991.

Además de la NC, hay otra normativa, conocida como textos auxiliares que recogen los criterios de interpretación del SA y de la propia NC en el ámbito de la UE. Son criterios interpretativos sobre el alcance de las partidas y subpartidas, y se aplican por los estados miembros, incluso por los mismos tribunales. Equivalen a las Notas explicativas y a los Criterios del SA:

- Las Notas explicativas de la NC (NENC) son aprobadas por la Comisión a propuesta de los distintos comités y se publican en el DOUE, serie C. Tienen por objeto interpretar el alcance de los textos de las Secciones, partidas y subpartidas, y a la vez, determinar las condiciones que deben reunir ciertas mercancías para incluirlas en un código determinado. Aunque no tienen valor jurídico, todos los estados miembros están obligados a su aplicación en aras de una clasificación uniforme en toda la UE. El Reglamento (CEE) nº. 2658/87 establece que las notas explicativas de la Nomenclatura Combinada de la Unión Europea pueden remitirse a las notas explicativas del sistema armonizado debiendo ser consideradas complementarias y utilizadas conjuntamente con ellas.
- Los reglamentos de clasificación arancelaria, al igual que las notas explicativas, son aprobados por la Comisión a propuesta de los distintos comités, y se publican en el DOUE, serie L. Se trata de disposiciones que recogen la clasificación de un artículo concreto, y su origen se debe a la divergencia entre estados miembros en la clasificación arancelaria o a una sentencia errónea de un tribunal nacional. Dado su carácter de norma jurídica, tienen valor probatorio, aunque restringido al artículo a que se refiere la clasificación, no obstante, es un instrumento de interpretación que se utiliza en la clasificación de artículos similares.

A este respecto, procede recordar que, conforme a reiterada jurisprudencia, pese a no tener carácter vinculante, las Notas explicativas elaboradas, en lo que atañe a la NC, por la Comisión y, en lo que respecta al Sistema Armonizado (SA), por la Organización Mundial de Aduanas constituyen medios importantes para garantizar una aplicación uniforme del arancel aduanero común y proporcionan, en cuanto tales, elementos válidos para su interpretación (véase, en este sentido, las sentencias de 11 de junio de 2015, Baby Dan, C-272/14, apartado 27; de 6 de diciembre de 2007, Van Landeghem, C-486/06, Rec p. I-10661, apartado 25, y de 27 de noviembre de 2008, Metherma, C-403/07, Rec.p. I-0000, apartado 48).

Como consideración previa al examen de la clasificación concreta de los productos es importante significar que el Arancel de Aduanas, aprobado por el Reglamento mencionado, contiene en sus Reglas Generales interpretativas (en adelante RGI) los principios y fundamentos para determinar legalmente la clasificación de las mercancías con el fin de mantener un criterio uniforme de interpretación de la nomenclatura arancelaria, aprobada por el Convenio Internacional "sobre el Sistema Armonizado de Designación y Codificación de Mercancías", de 14 de junio de 1983.

Las reglas generales para la interpretación de la nomenclatura combinada (en adelante, RGI), están recogidas en su Título I, Sección A:

"La clasificación de mercancías en la nomenclatura combinada se regirá por los principios siguientes:

1. Los títulos de las secciones, de los capítulos o de los subcapítulos sólo tienen un valor indicativo, ya que la clasificación está determinada legalmente por los textos de las partidas y de las notas de sección o de capítulo y, si no son contrarias a los textos de dichas partidas y notas, de acuerdo con las reglas siguientes:

2. a) Cualquier referencia a un artículo en una partida determinada alcanza al artículo incluso incompleto o sin terminar, siempre que este presente las características esenciales del artículo completo o terminado. Alcanza también al artículo completo o terminado, o considerado como tal en virtud de las disposiciones precedentes, cuando se presente desmontado o sin montar todavía.

b) Cualquier referencia a una materia en una partida determinada alcanza a dicha materia incluso mezclada o asociada con otras materias. Asimismo, cualquier referencia a las manufacturas de una materia determinada alcanza también a las constituidas total o parcialmente por dicha materia. La clasificación de estos productos mezclados o de los artículos compuestos se efectuará de acuerdo con los principios enunciados en la regla 3.

3. Cuando una mercancía pudiera clasificarse, en principio, en dos o más partidas por aplicación de la regla 2 b) o en cualquier otro caso, la clasificación se efectuará como sigue:

a) la partida con descripción más específica tendrá prioridad sobre las partidas de alcance más genérico. Sin embargo, cuando dos o más partidas se refieran, cada una, solamente a una parte de las materias que constituyen un producto mezclado o un artículo compuesto o solamente a una parte de los artículos en el caso de mercancías presentadas en juegos o surtidos acondicionados para la venta al por menor, tales partidas deberán considerarse igualmente específicas para dicho producto o artículo, incluso si una de ellas lo describe de manera más precisa o completa;

b) los productos mezclados, las manufacturas compuestas de materias diferentes o constituidas por la unión de artículos diferentes y las mercancías presentadas en juegos o surtidos acondicionados para la venta al por menor, cuya clasificación no pueda efectuarse aplicando la regla 3 a), se clasifican según la materia o con el artículo que les confiera su carácter esencial, si fuera posible determinarlo;

c) cuando las reglas 3 a) y 3 b) no permitan efectuar la clasificación, la mercancía se clasificará en la última partida por orden de numeración entre las susceptibles de tenerse razonablemente en cuenta".

4. Las mercancías que no puedan clasificarse aplicando las Reglas anteriores, se clasificarán en la partida que comprenda aquellas con las que tengan mayor analogía.

5. Además de las disposiciones precedentes, a las mercancías consideradas a continuación se les aplicarán las Reglas siguientes:

a) Los estuches para cámaras fotográficas, instrumentos musicales, armas, instrumentos de dibujo, collares y continentes similares, especialmente apropiados para contener un artículo determinado o un juego o surtido, susceptibles de uso prolongado y presentados con los artículos a los que estén destinados, se clasificarán con dichos artículos cuando sean de los tipos normalmente vendidos con ellos. Sin embargo, esta Regla no se aplica en la clasificación de los continentes que confieran al conjunto su carácter esencial;

b) Salvo lo dispuesto en la Regla 5 a) anterior, los envases que contengan mercancías se clasificarán con ellas cuando sean de los tipos normalmente utilizados para esa clase de mercancías. Sin embargo, esta disposición no es obligatoria cuando los envases sean susceptibles de ser utilizados razonablemente de manera repetida.

6. La clasificación de mercancías en las subpartidas de una misma partida está determinada legalmente por los textos de estas subpartidas y de las Notas de subpartida así como, mutatis mutandis, por las Reglas anteriores, bien entendido que sólo pueden compararse subpartidas del mismo nivel. A efectos de esta Regla, también se aplican las Notas de Sección y de Capítulo, salvo disposición en contrario."

La regla primera del mismo establece cómo debe utilizarse la nomenclatura para la clasificación de las mercancías, tal y como aparecen descritas en los textos legales, señalando que "Los títulos de las secciones, de los capítulos o de los subcapítulos solo tienen un valor indicativo, ya que la clasificación está determinada legalmente por los textos de las partidas y de las notas de sección o de capítulo (...)" y, si no son contrarias a los textos de dichas partidas y notas, de acuerdo con las demás reglas generales.

La regla sexta, por su parte, establece que "La clasificación de mercancías en las subpartidas de una misma partida está determinada legalmente por los textos de las subpartidas y de las notas de subpartida (...). A efectos de esta Regla, también se aplican las Notas de Sección y de Capítulo, salvo disposiciones en contrario".

De ello se desprende la relevancia del examen conjunto de los textos de las partidas (4 dígitos) y las notas de sección y capítulo para determinar el código aplicable en cada caso, debiendo acudir a las reglas generales sólo si con aquel análisis no es posible la clasificación de la mercancía.

Las notas de sección y de capítulo, por tanto, tienen carácter vinculante para la clasificación a realizar, lo que no sucede con las notas de partida, con efectos meramente aclaratorios en todo lo que no contravengan las anteriores.

Conforme a la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, las reglas generales para la interpretación de la NC establecen que la clasificación de las mercancías se determina por los textos de las partidas y de las notas de sección o de capítulo, entendiéndose que los títulos de las secciones, de los capítulos o de los subcapítulos solo tienen un valor indicativo (vid. sentencia de 11 de junio de 2015, *Baby Dan*, C-272/14, apartado 25), de tal forma que el resto de las reglas sólo se aplican si son necesarias y nunca pueden ser contrarias a las directrices que marca la RGI primera.

Finalmente, es preciso recordar una jurisprudencia reiterada según la cual, en aras de la seguridad jurídica y la facilidad de los controles, el criterio decisivo para la clasificación arancelaria de la mercancía debe buscarse, por lo general, en sus características y propiedades objetivas, tal como están definidas en el texto de las partidas de la NC y de las notas de las secciones o capítulos (véanse, en particular, las sentencias de 19 de octubre de 2000, *Peacock*, C- 339/98, Rec. p. I-8947, apartado 9; de 15 de septiembre de 2005, *Intermodal Transports*, C- 495/03, Rec. p. I-8151, apartado 47; de 18 de julio de 2007, *Olicom*, C-142/06, Rec. p. I-6675, apartado 16 y jurisprudencia citada, de 11 de diciembre de 2008, *Kip Europe* y otros, C-362/07, Rec. p. I-0000, apartado 26, y de 19 de febrero de 2009, *Kamino International Logistics*, C-376/07, Rec. p. I-1167, apartado 31).

Además, el destino del producto puede constituir un criterio objeto de clasificación siempre que sea inherente a dicho producto y que la inherencia pueda apreciarse en función de las características y propiedades objetivas de éste (entre otras, sentencia de 1 de junio de 1995, *Thyssen Haniel Logistic*, C-459/93; sentencia de 15 de febrero de 2007, *RIMA*, C- 183/06; y sentencia de 12 de julio de 2011, *TNT*, C-291/11).

A este respecto, las notas que preceden a los capítulos de la NC, al igual que, por otra parte, las notas explicativas del SA, constituyen, en efecto, medios importantes para garantizar una aplicación uniforme de este Arancel y proporcionan, en cuanto tales, elementos válidos para su interpretación (véanse las sentencias de 19 de mayo de 1994, *Siemens Nixdorf*, C-11/93, Rec. p. I-1945, apartado 12; de 18 de diciembre de 1997, *Techex*, C-382/95, Rec. p. I-7363, apartado 12; de 19 de octubre de 2000, *Peacock*, C-339/98, Rec. p. I-8947, apartado 10, y *Olicom*, antes citada, apartado 17).

Por lo tanto, el tenor de dichas notas debe ser conforme con las disposiciones de la NC y no puede modificar su alcance (véanse, en particular, las sentencias de 9 de febrero de 1999, *ROSE Elektrotechnik*, C-280/97, Rec. p. I-689, apartado 23; de 26 de septiembre de 2000, *Eru Portuguesa*, C-42/99, Rec. p. I-7691, apartado 20, y de 15 de septiembre de 2005, *Intermodal Transports*, C-495/03, Rec. p. I-8151,

SÉPTIMO.- Sentado lo anterior procede analizar que productos se incluyen en la partida 2203 desde el punto de vista de la clasificación arancelaria de la mercancía.

De acuerdo con la nomenclatura combinada, en su versión aplicable de acuerdo con lo expuesto anteriormente, la partida 2203 comprenderá los siguientes productos:

| "2203 00 Cerveza de malta:

| 2203 00 10 En recipientes de contenido superior a 10 litros

| 22030090 En recipientes de contenido no superior a 10 litros."

Señalan las notas de capítulo de la nomenclatura combinada, lo siguiente:

"(...) 3. (...) Las bebidas alcohólicas se clasifican, según los casos, en las partidas n.º 2203 a 2206 o en la partida n.º 2208."

Por su parte, la nota explicativa del sistema armonizado, relativa a la partida 2203, tiene el siguiente tenor:

"La cerveza es una bebida alcohólica que se obtiene por fermentación de un mosto preparado con malta de cebada o de trigo, que se ha hervido en agua con lúpulo, generalmente. Para la preparación del mosto pueden utilizarse también algunas cantidades de cereales sin maltear (por ejemplo, maíz y arroz). La adición de lúpulo proporciona principios amargos y aromáticos y permite una mejor conservación del producto. A veces, durante la fermentación, se saboriza con cerezas u otros productos.

A la cerveza se suelen añadir azúcares (particularmente glucosa), colorantes, dióxido de carbono y otras sustancias.

Según los procesos de fermentación empleados, pueden resultar: cerveza de baja fermentación, que se obtiene a baja temperatura con levaduras llamadas bajas y cerveza de alta fermentación que se obtiene a una temperatura más elevada con levaduras llamadas altas.

La cerveza puede ser clara u oscura, dulce o amarga, ligera o fuerte; se presenta corrientemente en barriles, botellas o latas herméticas y también puede comercializarse con los nombres de «ale», «stout», etc.

Esta partida comprende también la cerveza concentrada, que se prepara por concentración al vacío hasta 1/5 ó 1/6 de su volumen, cerveza en general poco alcohólica pero muy rica en extracto de malta.

No están comprendidos en esta partida:

a) Ciertas bebidas que no contienen alcohol, aunque a veces se llaman cerveza (por ejemplo: las que se obtienen con agua y azúcar caramelizado) (partida 22.02).

b) Las bebidas llamadas cervezas sin alcohol, que son cervezas de malta cuyo grado alcohólico volumétrico se ha reducido a una proporción inferior o igual al 0,5 % vol (partida 22.02).

c) Los medicamentos de las partidas 30.03 ó 30.04."

De lo dispuesto en las Notas explicativas del Sistema Armonizado se deriva que la cerveza es una bebida alcohólica obtenida por fermentación que en ocasiones puede ser "saborizada" con otros productos y a la que se suelen añadir azúcares (particularmente glucosa), colorantes, dióxido de carbono y otras sustancias.

A efectos de perfilar dicho concepto resulta asimismo relevante hacer referencia a lo señalado al respecto por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (en adelante TJUE) en relación con la clasificación arancelaria de los productos susceptibles de ser incluidos en el Capítulo 22 de la Nomenclatura Combinada.

En primer lugar recogemos lo señalado por el TJUE en su sentencia *Siebrand*, de 7 de mayo de 2009, asunto C-150/08, en la que se aborda la clasificación arancelaria de un producto elaborado a partir de sidra, a la que se añade alcohol destilado, agua, jarabe de azúcar, varios aromas y colorantes o en su caso, una base de crema, concluyendo lo siguiente (el subrayado es de este Tribunal):

"23. Mediante sus cuestiones, que procede examinar conjuntamente, el órgano jurisdiccional remitente desea averiguar, en esencia, si las bebidas elaboradas a base de alcohol fermentado, que inicialmente correspondían a la partida 2206 de la NC, a las que se han añadido, en determinadas proporciones, alcohol destilado, agua, jarabe de azúcar, aromas, colorantes y, para algunas, una base de crema, por lo que han perdido el sabor, el aroma y/o el aspecto de una bebida obtenida a partir de una determinada fruta o de un determinado producto natural, están comprendidas en la partida 2206 de la NC como bebidas fermentadas o en la partida 2208 como destilados.

*24. A este respecto, procede recordar la reiterada jurisprudencia según la cual, en aras de la seguridad jurídica y la facilidad de los controles, el criterio decisivo para la clasificación arancelaria de la mercancía debe buscarse, por lo general, en sus características y propiedades objetivas, tal como están definidas en el texto de las partidas de la NC y de las notas de las secciones o capítulos (véanse, en particular, las sentencias de 18 de julio de 2007, *Olicom*, C-142/06, Rec. p. I-6675, apartado 16, así como de *Kip Europe* y otros, C-362/07 y C-363/07, Rec. p. I-9489, apartado 26).*

*25. Las notas que preceden a los capítulos del Arancel Aduanero Común, al igual que, por otra parte, las notas explicativas elaboradas, en lo que atañe a la NC, por la Comisión y, en lo que respecta al SA, por la Organización Mundial de Aduanas, contribuyen de manera importante a la interpretación del alcance de las diferentes partidas aduaneras, sin tener, no obstante, fuerza vinculante en Derecho (sentencias *Olicom* antes citada, apartado 17; de 6 de diciembre de 2007, *Van Landeghem*, C-486/06, Rec. p. I-10661, apartado 25, y de *Metherma*, C-403/07, Rec. p. I-8921, apartado 48).*

26. Es preciso observar que, según la nota explicativa del SA relativa a la partida 2206 de la NC, la adición de alcohol a las bebidas comprendidas en esta partida no impide que éstas mantengan dicha clasificación, siempre que conserven las características de los productos clasificados en dicha partida, esto es, las de las bebidas fermentadas.

27. Ahora bien, de la resolución de remisión se desprende que las bebidas controvertidas en el litigio principal han perdido el sabor, el aroma y el aspecto de una bebida obtenida a partir de una determinada fruta o de un determinado producto natural, esto es, el aspecto de una bebida fermentada. Tales productos no pueden ser clasificados en la partida 2206 de la NC.

28. En lo que se refiere a la clasificación de dichos productos, debe recordarse que, según la regla general no 2, letra b), cualquier referencia a una materia en una partida alcanza a dicha materia tanto en estado puro como mezclada o asociada con otras materias. Éste es el caso de productos como los de que se trata en el litigio principal, que contienen alcohol fermentado, así como alcohol destilado. Estas materias pertenecen a distintas partidas arancelarias.

29. Según la regla general no 3, letra a), cuando una mercancía pueda clasificarse en dos o más partidas por aplicación de la regla general no 2, letra b), la partida más específica tendrá prioridad sobre las más genéricas.

30. Cuando determinados productos, como los controvertidos en el litigio principal, están compuestos de materias diferentes y ninguna de las dos partidas mencionadas anteriormente es más específica que la otra, la única disposición a la que se debe recurrir para clasificar los productos controvertidos en el litigio principal es la regla general no 3, letra b) (véanse la sentencia de

21 de junio de 1988, Sportex, 253/87, Rec. p. 3351, apartado 7, y de , Turbon International, C-250/05, Rec. p. I-10531, apartado 20).

31. Conforme a esta regla general no 3, letra b), para proceder a la clasificación arancelaria de un producto, es necesario establecer cuál, de entre las materias que lo componen, es la que le da su carácter esencial (véanse las sentencias de 10 de mayo de 2001, VauDe Sport, C-288/99, Rec. p. I-3683, apartado 25; de , Turbon International, C-276/00, Rec. p. I-1389, apartado 26, y de , Turbon International, antes citada, apartado 21).

32. En consecuencia, es preciso determinar cuál, de entre las materias que componen los productos controvertidos en el litigio principal, es la que les da su carácter esencial.

33. De la resolución de remisión resulta que dichos productos son elaborados a partir de sidra, a la que se añade alcohol destilado, agua, azúcar, en forma de jarabe, varios aromas y colorantes, así como, por lo que respecta a las bebidas Pina Colada y Whiskey Cream, una base de crema. Los productos finales tienen un grado alcohólico volumétrico del 14,5%, del que un 2,5% corresponde al alcohol fermentado de la sidra y un 12% al destilado añadido.

34. De conformidad con el punto VIII de la nota explicativa del SA relativa a la regla general no 3, letra b), el factor que determina el carácter esencial puede variar según la clase de mercancías. Puede resultar, por ejemplo, de la naturaleza de la materia constitutiva o de los artículos que la componen, del volumen, la cantidad, el peso, el valor o de la importancia de una de las materias constitutivas en relación con la utilización de la mercancía.

35. Por lo que respecta a los productos controvertidos en el litigio principal, cabe tener en cuenta varias características y propiedades objetivas para determinar su carácter esencial. Así, en primer lugar, debe declararse que el alcohol destilado contribuye en mayor medida que el alcohol fermentado, no sólo a su volumen global, sino también a su contenido de alcohol.

36. En segundo lugar, resulta necesario comprobar si las características organolépticas particulares de los referidos productos corresponden a las de los productos clasificados en la partida 2208 de la NC. En efecto, es jurisprudencia reiterada que el sabor puede constituir una característica y una propiedad objetiva del producto (véanse, en este sentido, las sentencias de 28 de octubre de 2004, Artrada y otros, C-124/03, Rec. p. I-10297, apartado 41, así como de , Sachsenmilch, C-196/05, Rec. p. I-5161, apartado 37).

37. A este respecto, como ya se ha subrayado, los productos controvertidos en el litigio principal han perdido, como consecuencia de la adición de agua y otras sustancias, el sabor, el aroma y el aspecto de una bebida obtenida a partir de una determinada fruta o de un determinado producto natural, es decir, el aspecto de una bebida fermentada. En consecuencia, las características organolépticas particulares de estos productos, que definen su carácter esencial, corresponden a las de los productos clasificados en la partida 2208 de la NC.

38. En último lugar, es preciso recordar que el destino del producto puede constituir un criterio objetivo de clasificación, siempre que sea inherente a dicho producto; la inherencia debe poder apreciarse en función de las características y propiedades objetivas de éste (véanse las sentencias de 1 de junio de 1995, Thyssen Haniel Logistic, C-459/93, Rec. p. I-1381, apartado 13; de , DFDS, C-396/02, Rec. p. I-8439, apartado 29, y de , RUMA, C-183/06, Rec. p. I-1559, apartado 36). Consta que las características y propiedades objetivas de los productos como los controvertidos en el litigio principal, entre otras la forma, el color y el nombre comercial, corresponden a las de una bebida espirituosa.

39. En consecuencia, las características esenciales de bebidas como las controvertidas en el litigio principal corresponden, en su conjunto, a las de un producto clasificado en la partida 2208 de la NC.

40. Habida cuenta de las consideraciones anteriores, procede responder a las cuestiones planteadas que las bebidas elaboradas a base de alcohol fermentado, que inicialmente correspondían a la partida 2206 de la NC, a las que se han añadido, en determinadas proporciones, alcohol destilado, agua, jarabe de azúcar, aromas, colorantes y, para algunas, una base de crema, por lo que han perdido el sabor, el aroma y/o el aspecto de una bebida obtenida a partir de una determinada fruta o de un determinado producto natural, no están comprendidas en la partida 2206 de la NC, sino en la partida 2208 de esta Nomenclatura."

Es relevante asimismo lo dispuesto por el Tribunal europeo en su sentencia *Paderborner Brauerei Haus Cramer*, de 14 de julio de 2011, asunto C-196/10, en la que analiza la clasificación arancelaria de un producto con un grado alcohólico volumétrico del 14 % vol y obtenido a partir de cerveza sometida a un proceso de aclarado y posterior ultrafiltrado, señalando lo siguiente (el subrayado es de este Tribunal):

"31. (...) procede recordar la reiterada jurisprudencia según la cual, en aras de la seguridad jurídica y la facilidad de los controles, el criterio decisivo para la clasificación arancelaria de la mercancía debe buscarse, por lo general, en sus características y propiedades objetivas, tal como están definidas en el texto de las partidas de la NC y de las notas de las secciones o capítulos (véanse, en particular, las sentencias de 18 de julio de 2007, Olicom, C-142/06, Rec. p. I-6675, apartado 16, y de 20 de mayo de 2010, Data I/O, C-370/08, Rec. p. I-0000, apartado 29).

32. Las notas explicativas, elaboradas por la Comisión en lo que atañe a la NC y por la OMA en lo que respecta al SA, contribuyen de manera importante a la interpretación del alcance de las diferentes partidas arancelarias, sin ser, no obstante, jurídicamente vinculantes (sentencias, antes citadas, Olicom, apartado 17, y Data I/O, apartado 30).

33. En el caso de autos, de las notas explicativas del SA relativas a la partida 2203 de la NC se desprende que la cerveza debe ser considerada una bebida alcohólica. La clasificación de un producto como «bebida» en el sentido de la NC depende de su carácter líquido y de su destino al consumo humano (sentencia de 26 de marzo de 1981, Ritter, 114/80, Rec. p. 895, apartado 9).

34. Pues bien, según lo indicado por el órgano jurisdiccional remitente, el «malt beer base» no es un producto final destinado al consumo, sino un producto intermedio utilizado en la elaboración de la bebida mixta denominada «Salitos Ice». Por tanto, aunque el «malt beer base» sea líquido y apto para el consumo humano, en el sentido de que es potable, su destino primero como producto intermedio no es, sin embargo, el consumo humano. Dado que dicho producto no se vende como producto final a los consumidores, no debe ser considerado bebida alcohólica.

35. En cambio, la nota explicativa del SA relativa a la partida 2208 indica expresamente que ésta comprende asimismo el alcohol etílico, se destine éste ya al consumo humano, ya a usos industriales. Por tanto, el hecho de que el «malt beer base» no sea más que un producto intermedio no supone su exclusión de dicha partida.

36. Si bien es cierto que las notas explicativas de la NC relativas a la partida 2208 excluyen de ésta a las bebidas alcohólicas obtenidas por fermentación, en este caso basta con recordar que ello no afecta al «malt beer base», en tanto que producto intermedio, ya que, como se desprende del apartado 34 de la presente sentencia, no constituye una bebida alcohólica.

37. En cualquier caso, el «malt beer base» no se obtiene única y exclusivamente por fermentación, sino que se somete posteriormente a

37. En cualquier caso, el «malt beer base» no se obtiene única y exclusivamente por fermentación, sino que se somete posteriormente a ultrafiltrado. Como consecuencia de este tratamiento adicional, el producto controvertido, obtenido a partir de cerveza, pierde las propiedades y características objetivas particulares de ésta. Tal producto ni se parece a la cerveza en el plano visual ni tiene el sabor amargo propio de ésta. Según lo señalado por el tribunal remitente, el «malt beer base» es un líquido incoloro, claro, con olor a alcohol y un sabor ligeramente amargo, con un grado alcohólico volumétrico del 14 % vol, que se utiliza para la producción de una bebida mixta denominada «Salitos Ice». Estas características y propiedades objetivas se corresponden, no con las de la cerveza de la partida 2203 de la NC, sino con las del alcohol etílico de la partida 2208, o son, en todo caso, análogas a éstas.

38. Por último, respecto de la alegación de Paderborner Brauerei según la cual la nota explicativa del SA relativa a la partida 2208 indica que el alcohol etílico carece de cualquier aroma, mientras que el «malt beer base» tiene un olor a alcohol y un sabor ligeramente amargo, debe señalarse de inmediato que existe cierta divergencia lingüística entre las versiones francesa e inglesa, que son las versiones oficiales de las notas explicativas del SA al respecto.

39. No obstante, ninguna de las dos versiones de dicha nota exige la inexistencia total de sabor o de aroma para que un producto pueda ser clasificado como alcohol etílico. Más concretamente, según aquéllas, el alcohol etílico se diferencia de los aguardientes, licores y cualquier otra bebida espirituosa pertenecientes a la partida 2208 de la NC en que éstos tienen principios aromáticos o propiedades gustativas típicas (véase, en este sentido, la sentencia de 29 de mayo de 1974, König, 185/73, Rec. p. 607, apartado 19).

40. De ello resulta que, en contra de lo que sucede con estos últimos productos, el sabor y el aroma del alcohol etílico son elementos neutros para la clasificación de un producto en la partida 2208 de la NC. Por tanto, el hecho de que el «malt beer base» tenga un olor a alcohol y un sabor ligeramente amargo no impide clasificarlo en dicha partida.

41. En atención a las consideraciones anteriores, procede responder a la cuestión planteada que el Reglamento nº 2658/87 debe interpretarse en el sentido de que un líquido como el controvertido en el litigio principal, denominado «malt beer base», con un grado alcohólico volumétrico del 14 % vol y obtenido a partir de cerveza sometida a un proceso de aclarado y posterior ultrafiltrado mediante el que se reduce la concentración de ingredientes tales como las sustancias amargas y las proteínas, debe clasificarse en la partida 2208 de la NC."

Esta misma línea es seguida por el TJUE en su sentencia *Toorank Productions*, de 12 de mayo de 2016, asuntos acumulados C-532/14 y C-533/14, en la que se al plantease cual debe ser la clasificación arancelaria de una bebida fermentada con un grado alcohólico de 16%vol., neutra desde el punto de vista del color, aroma y sabor, a la que no se ha añadido alcohol destilado y que comercializada sola o mezclada con azúcar, aromas, colorantes, potenciadores del sabor, espesantes y conservantes, señala lo siguiente (el subrayado es nuestro):

"37. En la primera cuestión prejudicial planteada en el asunto C-533/14, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, esencialmente, si es preciso interpretar la Nomenclatura Combinada en el sentido de que se clasifica en la partida 2206 de esta Nomenclatura una bebida, como la Ferm Fruit, obtenida mediante la fermentación de un concentrado de manzana, destinada a ser consumida pura o como ingrediente de base de otras bebidas, neutra en su color, aroma y sabor como consecuencia de un proceso de purificación, entre otros medios por ultrafiltración, y cuyo grado alcohólico volumétrico, sin añadido de alcohol destilado, es de 16 %, o si dicha Nomenclatura debe interpretarse en el sentido de que esta bebida queda comprendida en la partida 2208 de la misma.

38. Por una parte, procede recordar que, según la nota explicativa del Sistema Armonizado relativa a la partida 22.06 de dicho Sistema, que es idéntica a la partida 2206 de la Nomenclatura Combinada, los productos obtenidos por fermentación siguen clasificándose en dicha partida siempre que conserven el carácter de productos clasificados en esa partida, es decir, el de bebidas fermentadas (véanse, en este sentido, las sentencias de 7 de mayo de 2009, Siebrand, C-150/08, apartado 26 y de 16 de diciembre de 2010, Skoma-Lux, C-339/09, apartado 46 y jurisprudencia citada).

39. Es preciso destacar, por otra parte, que los productos obtenidos, no exclusivamente por fermentación, sino también por un proceso de purificación que hace que pierdan las propiedades y las características de las bebidas fermentadas y adquieran las del alcohol etílico, clasificado en la partida 2208 de la Nomenclatura Combinada, se incluyen en esta última partida (véase, en este sentido, la sentencia de 14 de julio de 2011, Paderborner Brauerei Haus Cramer, C-196/10, apartado 37).

40. De la resolución de remisión se desprende que la Ferm Fruit, cuyo contenido de alcohol es de 16 %, se obtiene por fermentación de un concentrado de manzana, seguida de diversos procedimientos de filtración. En lo referente a las características y a las propiedades de la Ferm Fruit, se desprende igualmente de la resolución de remisión que esta bebida tiene un color, aroma y sabor neutros y guarda similitud, por tanto, con los productos alcohólicos procedentes de la destilación.

41. En primer lugar, procede recordar que, conforme a la jurisprudencia citada en el apartado 34 de la presente sentencia, la clasificación arancelaria de un producto depende principalmente de sus características y propiedades objetivas.

42. A continuación, del texto de la partida 2208 de la Nomenclatura Combinada se deduce: primero, que ésta comprende tanto bebidas como productos intermedios utilizados para la fabricación de otros productos; segundo, que el único criterio establecido en lo que respecta al contenido de alcohol es un grado alcohólico volumétrico máximo de 80 % y, tercero, que no se establece ningún criterio en cuanto al método de fabricación de los productos incluidos en esta partida.

43. Por último, se desprende de la jurisprudencia citada en los apartados 38 y 39 de la presente sentencia que un producto obtenido mediante fermentación, seguida de un proceso de purificación, se clasifica en la partida 2208 de la Nomenclatura Combinada en la medida en que haya perdido las propiedades de las bebidas fermentadas incluidas en la partida 2206 de la Nomenclatura Combinada y haya adquirido las del alcohol etílico, incluido en la partida 2208 de la Nomenclatura Combinada.

44. Por consiguiente, desde el momento en que la Ferm Fruit ha adquirido, tras diversos procedimientos de purificación, las propiedades objetivas del alcohol etílico incluido en la partida 2208 de la Nomenclatura Combinada, es decir, un color, un aroma y un sabor neutros, se clasifica en la partida 2208 de la Nomenclatura Combinada.

45. Habida cuenta del conjunto de consideraciones expuestas, procede responder a la primera cuestión planteada en el asunto C-533/14 que la Nomenclatura Combinada debe interpretarse en el sentido de que se clasifica en la partida 2208 de dicha Nomenclatura una bebida, como la Ferm Fruit, obtenida mediante la fermentación de un concentrado de manzana, destinada a ser consumida pura o como ingrediente de base de otras bebidas, neutra en su color, aroma y sabor como consecuencia de un proceso de purificación, entre otros medios por ultrafiltración, y cuyo grado alcohólico volumétrico, sin añadido de alcohol destilado, es de 16 %.

Sobre la segunda cuestión prejudicial en el asunto C-533/14

46. En la segunda cuestión prejudicial planteada en el asunto C-533/14, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, esencialmente, si la Nomenclatura Combinada debe interpretarse en el sentido de que unas bebidas cuyo grado alcohólico volumétrico es de 14 %, que se producen añadiendo a la Ferm Fruit azúcar, aromas, colorantes, potenciadores del sabor, espesantes y conservantes y también, en el caso de una de ellas, nata, y que no contienen alcohol destilado, se clasifican en la

partida 2206 o si es preciso interpretar la Nomenclatura Combinada en el sentido de que dichas bebidas se clasifican en la partida 2208 de esta Nomenclatura.

47. Procede comenzar haciendo constar que, según la resolución de remisión en el asunto C-533/14, estas bebidas se obtienen añadiendo a la Ferm Fruit, que se clasifica en la partida 2208 de la Nomenclatura Combinada, un cierto número de aditivos, tales como azúcar, aromas, colorantes, potenciadores del sabor, espesantes y conservantes y también, en el caso de una de ellas, nata.

48. Pues bien, como indicó el Abogado General en el punto 76 de sus conclusiones, se deduce del texto de la nota explicativa del Sistema Armonizado relativa a la partida 22.08 de dicho Sistema Armonizado, idéntica a la partida 2208 de la Nomenclatura Combinada, que esta partida comprende productos que contienen diversos aditivos, como como por ejemplo azúcar y aromas.

49. Por consiguiente, las bebidas a base de Ferm Fruit, a las que se añaden, en particular, azúcar y aromas, presentan las características objetivas de un licor y se clasifican en la partida 2208 de la Nomenclatura Combinada.

50. Por lo tanto, procede responder a la segunda cuestión planteada en el asunto C-533/14 que la Nomenclatura Combinada debe interpretarse en el sentido de que se clasifican en la partida 2208 de dicha Nomenclatura unas bebidas cuyo grado alcohólico volumétrico es de 14 %, que se producen añadiendo a la Ferm Fruit azúcar, aromas, colorantes, potenciadores del sabor, espesantes y conservantes y también, en el caso de una de ellas, nata, y que no contienen alcohol destilado.

Sobre la cuestión prejudicial en el asunto C-532/14

51. En la cuestión planteada en este asunto, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, esencialmente, si la Nomenclatura Combinada debe interpretarse en el sentido de que se clasifica en la partida 2206 de dicha Nomenclatura una bebida cuyo grado alcohólico volumétrico es de 13,4 %, que se produce añadiendo a la Ferm Fruit azúcar, aromas, colorantes, potenciadores del sabor, espesantes, conservantes y alcohol destilado, sin que este último represente, en volumen y en porcentaje, más del 49 % del alcohol contenido en la bebida, mientras que el 51 % restante proviene de un proceso de fermentación, o si es preciso interpretar dicha Nomenclatura en el sentido de que tal bebida está comprendida en la partida 2208 de la misma.

52. Procede comenzar señalando que, según la resolución de remisión, el órgano jurisdiccional remitente considera que la bebida de que se trata en el litigio principal en el asunto C-532/14 presenta las características y las propiedades de los productos incluidos en la partida 2208 de la Nomenclatura Combinada.

53. Sin embargo, dicho órgano jurisdiccional alberga dudas sobre la interpretación de los criterios establecidos en la sentencia de 7 de mayo de 2009, Siebrand (C-150/08), en lo referente a la clasificación arancelaria de las bebidas que se producen añadiendo alcohol destilado y otras sustancias a una bebida de base fermentada.

54. Más concretamente, ese órgano jurisdiccional se pregunta si para poder considerar que una bebida se clasifica en la partida 2208 de la Nomenclatura Combinada debe concurrir todo un conjunto de criterios, o si es preciso atribuir más importancia a las cantidades respectivas de alcohol fermentado y de alcohol destilado que a las demás características y propiedades objetivas de los productos.

55. A este respecto procede señalar que, en el apartado 35 de su sentencia de 7 de mayo de 2009, Siebrand (C-150/08), el Tribunal de Justicia indicó claramente que, para determinar el carácter esencial del producto, con arreglo a la regla 3 b) para la interpretación de la Nomenclatura Combinada, cabe tener en cuenta varias características y propiedades objetivas. Así, tuvo en cuenta la contribución del alcohol destilado contenido en los productos de que se trataba al volumen y al contenido de alcohol de esos productos. A continuación, en los apartados 36 y 37 de dicha sentencia, el Tribunal de Justicia examinó las características organolépticas de dichos productos y, en el apartado 38, el destino de los mismos, llegando finalmente, en el apartado 39, a una solución derivada de una apreciación global de estos tres criterios.

56. Tal como ha afirmado el Abogado General en el punto 84 de sus conclusiones, la importancia que el Tribunal de Justicia atribuyó, en el apartado 35 de su sentencia de 7 de mayo de 2009, Siebrand (C-150/08), al hecho de que la parte de alcohol destilado era superior a la de alcohol fermentado se explicaba por la circunstancia de que, en el asunto en que se dictó esa sentencia, el grado alcohólico volumétrico de los productos examinados se debía en mucho mayor medida al alcohol destilado contenido en ellos que al alcohol fermentado que también contenían.

57. Se deduce de las consideraciones expuestas que la mayor proporción de un tipo de alcohol respecto de otro no constituye sino un criterio más entre los diversos criterios que deben tenerse en cuenta para determinar, conforme a la regla 3 b) de la Nomenclatura Combinada, qué materia confiere al producto examinado su carácter esencial.

58. Pues bien, resulta obligado hacer constar que, a diferencia de los productos examinados en el asunto en que se dictó la sentencia de 7 de mayo de 2009, Siebrand (C-150/08), la regla 3 b) de la Nomenclatura Combinada no se aplica a la clasificación arancelaria de la bebida de que se trata en el litigio principal. Tal como ha afirmado el Abogado General en el punto 88 de sus conclusiones, la clasificación de la bebida Petrikov Creamy Green se basa en el criterio de las propiedades y de las características organolépticas de esta bebida.

59. Por consiguiente, como dicha bebida tiene, no las propiedades y las características organolépticas de las bebidas incluidas en la partida 2206, sino las de los productos incluidos en la partida 2208 de la Nomenclatura Combinada, se clasifica en esta última partida.

60. Se deduce del conjunto de consideraciones expuestas que procede responder a la cuestión planteada en el asunto C-532/14 que la Nomenclatura Combinada debe interpretarse en el sentido de que se clasifica en la partida 2208 de dicha Nomenclatura una bebida cuyo grado alcohólico volumétrico es de 13,4 %, que se produce añadiendo a la Ferm Fruit azúcar, aromas, colorantes, potenciadores del sabor, espesantes, conservantes y alcohol destilado, sin que este último represente, en volumen y en porcentaje, más del 49 % del alcohol contenido en la bebida, mientras que el 51 % restante proviene de un proceso de fermentación."

Finalmente, se ha de citar la sentencia BS, dictada por el TJUE en fecha 13 de marzo de 2019, asunto C-195/18, en la que nuevamente se incide sobre las características organolépticas de los productos objeto de clasificación en los siguientes términos:

"27. Mediante su cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si el artículo 2 de la Directiva 92/83 debe interpretarse en el sentido de que un producto intermedio, destinado a ser mezclado con bebidas no alcohólicas, que se obtiene a partir de un mosto que contiene menos ingredientes malteados que ingredientes sin maltear y al que se añade jarabe de glucosa antes del proceso de fermentación, puede calificarse como «cerveza de malta» comprendida en la partida 2203 de la NC.

28. El artículo 2 de la Directiva 92/83 incluye, con la denominación «cerveza», no solo todo producto comprendido en la partida

2203 de la NC, sino también todo producto, que contenga una mezcla de cerveza y de bebidas no alcohólicas comprendidas en la partida 2206 de la NC, siempre que, en ambos casos, el producto tenga un grado alcohólico volumétrico superior a 0,5 % vol.

29. De la resolución de remisión se desprende que el producto final comercializado por B. S. es una mezcla de un producto alcohólico intermedio, obtenido por fermentación, y de bebidas no alcohólicas. De ello resulta que la mezcla que constituye el producto final comercializado por B. S. no puede clasificarse en la partida 2203 de la NC y no está comprendida por tanto en el primero de los dos supuestos contemplados en el artículo 2 de la Directiva 92/83. En consecuencia, ese producto solo puede clasificarse como «cerveza» y estar comprendido en el artículo 2 si el producto alcohólico intermedio, que B. S. mezcla con bebidas no alcohólicas para obtener el producto final, puede, en sí mismo calificarse como «cerveza de malta», en el sentido de la partida 2203 de la NC, habida cuenta de que no parece discutirse que el citado producto final tiene un grado alcohólico volumétrico superior a 0,5 % vol.

30. Conforme al artículo 26 de la Directiva 92/83, la versión de la NC aplicable en el asunto principal es la del Reglamento n.º 2587/91, vigente en la fecha de adopción de dicha Directiva (véase, en ese sentido, la sentencia de 14 de julio de 2011, Paderborner Brauerei Haus Cramer, C-196/10, apartado 28).

31. Según reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, en aras de la seguridad jurídica y de la facilidad de los controles, el criterio decisivo para la clasificación arancelaria de las mercancías debe buscarse, por lo general, en sus características y propiedades objetivas, tal como se definen en el texto de las partidas de la NC y de las notas de las secciones o capítulos. Por otro lado, las notas explicativas elaboradas, en lo que atañe a la NC, por la Comisión y, en lo que respecta al SA, por la OMA contribuyen de manera importante a la interpretación del alcance de las diferentes partidas arancelarias, sin ser, no obstante, jurídicamente vinculantes (sentencia de 12 de mayo de 2016, Toorank Productions, C-532/14 y C-533/14 apartados 34 y 36 y jurisprudencia citada).

32. A la luz de esos criterios debe determinarse si un producto alcohólico obtenido por fermentación de un mosto compuesto, entre otras cosas, por jarabe de glucosa y por una baja proporción de malta puede calificarse como «cerveza de malta» en el sentido de la partida 2203 de la NC.

33. Por lo que respecta, en primer lugar, a la cuestión relativa a la proporción de malta en el mosto, procede señalar que la NC no fija porcentaje mínimo de ingredientes malteados en el mosto destinado a producir la cerveza.

34. Ciertamente, la partida 2203 de la NC se refiere a las «cervezas de malta», lo que supone que una cerveza, comprendida en esa partida, no puede producirse sin que en su composición entre la malta. No obstante, del mero tenor «cervezas de malta» no puede deducirse que se requiera un porcentaje mínimo de malta en el mosto.

35. Además, la nota explicativa del SA relativa a la partida 2203 indica expresamente que determinadas cantidades de cereales sin maltear pueden utilizarse para la preparación del mosto, sin exigir que la proporción de esos ingredientes sin maltear sea inferior a la de los ingredientes malteados.

36. Por lo que respecta, en segundo lugar, al jarabe de glucosa que entra en la composición del mosto, procede señalar que la NC no excluye su presencia.

37. Además, la nota explicativa del SA relativa a la partida 2203 reconoce expresamente la posibilidad de añadir al mosto, durante la fermentación, sustancias aromáticas. Por otro lado, aunque existe cierta divergencia entre las versiones francesa e inglesa por lo que respecta al momento preciso del eventual añadido de glucosa, puesto que hace referencia a su añadido «à la bière» mientras que la segunda carece de tal precisión, ninguna de esas dos versiones oficiales exige no obstante que el mosto sujeto a fermentación esté libre de glucosa.

38. De ello resulta que un producto fabricado con una baja proporción de malta y glucosa añadida antes de la fermentación alcohólica no queda excluido tan solo por ese motivo del concepto de «cerveza de malta» comprendido en la partida 2203 de la NC.

39. No obstante, un producto de este tipo solo puede estar comprendido en la citada partida si sus características y propiedades objetivas corresponden a las de la cerveza. A este respecto, han de tenerse en cuenta más en particular las características organolépticas del producto de que se trata (véanse, en ese sentido, las sentencias de 7 de mayo de 2009, Siebrand, C-150/08, apartados 36 y 37, y de 16 de diciembre de 2010, Skoma-Lux, C-339/09, apartado 46).

40. De ello se desprende que si las características organolépticas del producto alcohólico intermedio, mezclado por B. S. con bebidas no alcohólicas para fabricar el producto final que comercializa, no corresponden a las de la cerveza, lo que sucedería en particular si ese producto intermedio no se pareciera visualmente a la cerveza o no tuviera el gusto específico de aquella, dicho producto no podría calificarse de «cerveza de malta» comprendida en la partida 2203 de la NC. Corresponde al órgano jurisdiccional remitente efectuar las verificaciones necesarias a este respecto.

41. Habida cuenta de las consideraciones anteriores, procede responder a la cuestión prejudicial planteada que el artículo 2 de la Directiva 92/83 debe interpretarse en el sentido de que un producto intermedio, destinado a ser mezclado con bebidas no alcohólicas, obtenido a partir de un mosto que contiene menos ingredientes malteados que ingredientes sin maltear y en el que el jarabe de glucosa ha sido añadido antes del proceso de fermentación, puede calificarse de «cerveza de malta» comprendida en la partida 2203 de la NC, siempre que las características organolépticas de dicho producto correspondan a las de la cerveza, extremo que corresponde verificar al órgano jurisdiccional remitente"

Del contenido de las sentencias anteriormente reproducidas se deriva claramente que el TJUE hace depender la clasificación arancelaria de cuales sean las características organolépticas de los productos obtenidos tras la mezcla o adición.

Considera el órgano judicial europeo que lo esencial a la hora de determinar la posición arancelaria de aquellas bebidas que se obtienen por la adición o mezcla de varias será analizar cuales son las características de olor, color y sabor presentes en las mismas, de tal modo que si, por ejemplo el producto final obtenido de la mezcla de una cerveza con otro producto huele a cerveza, sabe a cerveza y parece cerveza, debe ser considerado cerveza a efectos de su clasificación arancelaria y tributación.

La traslación del criterio expresado al supuesto que nos ocupa implica que la fijación de la posición arancelaria del producto final obtenido por la adición de la mezcla hidroalcohólica a la cerveza solamente pueda realizarse previo análisis que determine cuáles son las características organolépticas presentes en aquel, circunstancias que no pueden deducirse sin más de la información incorporada al expediente.

Se ha de tener presente que en el presente caso la Inspección no está liquidando un autoconsumo no exento sino que está exigiendo el Impuesto por unas mermas acaecidas en el proceso de elaboración de un producto (el obtenido de la adición a una cerveza de la mezcla hidroalcohólica procedente de la desalcoholización de otra cerveza), por lo que la determinación del tipo impositivo aplicable a dichas mermas dependerá de cual sea la clasificación arancelaria y en consecuencia la tributación del producto final obtenido.

producto final obtenido.

Del contenido del expediente se deriva que la Inspección practicó la liquidación sin requerir el análisis de una muestra de producto y sin identificar si quiera, cual era a su juicio la posición arancelaria en la que debía aforarse el producto obtenido a efectos de su tributación (no puede oponerse a ello que el mismo estuviese destinado a la exportación puesto que se están liquidando mermas habidas en el proceso productivo) por lo que no puede conocerse cuales son las características organolépticas presentes en el mismo.

Las únicas referencias que encontramos tanto en el acta como en el acuerdo al carácter del producto final son por un lado aquellas en las que la Inspección niega que aquel pueda ser considerado cerveza y por otro, las que indican que no se ha podido comprobar si aquel tiene la condición de bebida derivada.

Señala así el acta de disconformidad lo siguiente (el subrayado es nuestro):

"Respecto a la utilización del alcohol obtenido como materia prima para la fabricación de otros productos, a que se hace referencia en el apartado 3.3 UTILIZACION DE LA MEZCLA HIDROALCOHOLICA, esta circunstancia contemplada en el artículo 56 bis.3 b) 2º del Reglamento de los Impuestos Especiales, se produce en las ordenes de fabricación en la que se adiciona mezcla hidroalcohólica a la cerveza, para obtener un producto que se destina a la exportación.

La ley de Impuestos Especiales, establece como supuesto de no sujeción, en su artículo 6, las pérdidas inherentes a la naturaleza de los productos objeto de los impuestos especiales de fabricación, acaecidas en régimen suspensivo durante los procesos de fabricación, transformación, almacenamiento y transporte, y remite al reglamento para que fije los porcentajes admisibles.

El reglamento, a lo largo de la redacción vigente en los ejercicios objeto de comprobación, no contempla en ninguno de sus artículos porcentajes de pérdidas reglamentarias respecto del alcohol utilizado para esta operación, a no ser que se considere que el producto obtenido es una bebida derivada, circunstancia que no se ha podido determinar por la inspección."

Indicando el acuerdo de liquidación lo que sigue (el subrayado es nuestro):

"Así pues, no pudiendo considerarse el producto final obtenido cerveza a los efectos de los impuestos especiales, y siendo indudable que es una bebida alcohólica que no se encuentra en régimen suspensivo al no disponer las instalaciones del CAE correspondiente, no puede aplicarse el artículo 6.1 de la ley 38/1992, y por tanto, todas las diferencias en menos tanto en materias primas, (la mezcla hidroalcohólica y la cerveza,) y los productos acabados (el producto final exportado posteriormente) tienen la consideración de productos fabricados y salidos de fábrica o autoconsumidos en el establecimiento."

Como se observa la Administración no identifica qué producto se entiende fabricado lo que no le impide liquidar las mermas aplicando el tipo fijado en el artículo 39 de la Ley de Impuestos Especiales para los productos comprendidos en el ámbito objetivo del Alcohol y las Bebidas Derivadas.

Por otra parte tampoco asume la Inspección lo dispuesto en la contestación a la consulta tributaria V-0688/17, emitida por la Dirección General de Tributos a petición de la interesada, y reproducida por aquella en el acta (también se cita en el acuerdo de liquidación) en relación con la partida arancelaria en la que, a juicio de la Subdirección Químico-Tecnológica, debe aforarse el producto final.

Señala la citada contestación a consulta vinculante lo siguiente:

"Solicitado informe al Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, la Subdirección General Químico-Tecnológica señala, entre otras cosas, lo siguiente:

"Con independencia de lo indicado en el punto 3 del artículo 4 de la norma de calidad de la cerveza y de las bebidas de malta, no está contemplada la adición de alcohol, sea cual sea su procedencia, en los procesos ordinarios de elaboración de cerveza.

Por otro lado, aunque existen antecedentes sobre clasificación arancelaria de productos denominados "cervezas aromatizadas" cuya elaboración incluye una pequeña adición de un concentrado alcohólico de la sustancia aromatizante cuyo carácter organoléptico se desea incorporar al producto final, esta adición de alcohol apenas contribuye a incrementar la graduación del producto de partida por lo que queda garantizada la conservación de los caracteres de la cerveza de base utilizada (Reglamento (CE) nº 1967/2005 de 1 de diciembre de 2005, DO serie L 316 de 2 de diciembre de 2005).

En el caso particular que nos ocupa, el producto cuya clasificación arancelaria se solicita, salvo error u omisión involuntaria, está constituido por un 89% de cerveza de 8.5% vol y un 11% de solución hidroalcohólica de 38.5% vol., que rinde un producto final de 11.78% vol.

Teniendo en cuenta estas consideraciones, la adición de la solución hidroalcohólica a la cerveza, cuyo grado alcohólico es ya de por sí elevado en comparación con las cervezas que discurren por los circuitos comerciales habituales, tiene como consecuencia incrementar en casi un 40% su contenido alcohólico resultando un producto final que contiene aproximadamente un 30% de alcohol que no procede de fermentación.

Por todo lo que antecede, esta Subdirección estima que el producto objeto del presente informe ha perdido las características de los productos pertenecientes al código NC 2203, y en consecuencia debe ser clasificado en el código NC 2206 de la Nomenclatura Combinada, cuyos productos siguen aquí comprendidos aunque se les añada alcohol, tal y como establecen las Notas Explicativas del Sistema Armonizado (NESA) correspondientes a esta partida."

Como se observa existen en el presente expediente tres posiciones distintas en relación con la clasificación arancelaria de la mercancía.

Una primera, la de la interesada, que sostiene que el producto final es cerveza de la partida 2203 pues reúne a su juicio, las características organolépticas propias de la cerveza e incorpora a estos efectos una encuesta que refleja que un porcentaje elevado de consumidores (entre el 78% y el 97% según la marca) entiende que se trata de una cerveza, así como fotografías de las etiquetas adheridas al producto de alta graduación obtenido que se comercializa en otros países de la UE y en terceros países, en las que se figura la mención "strong beer" o "premium strong beer".

Una segunda posición, mantenida por la Subdirección Químico Tecnológica del Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales, que considera (sin ver el producto ni realizar un análisis de muestras) que el producto debe ser aforado en la partida 2206 puesto que la adición de alcohol a la cerveza supone la obtención de un producto que ha perdido las características organolépticas de esta.

Y finalmente la posición defendida por la Inspección que sostiene -sin explicitar los motivos en los que se basa y sin indicar posición arancelaria alguna- que las mermas se han de liquidar aplicando el tipo impositivo establecido para los productos incluidos en el ámbito objetivo del Impuesto sobre el Alcohol y las Bebidas Derivadas.

A juicio de este Tribunal y de acuerdo con lo dispuesto en las sentencias anteriormente reproducidas, cualquiera de las posiciones puede resultar admisible puesto que si bien es cierto que la adición de la mezcla hidroalcohólica a la cerveza puede alterar las características organolépticas de la cerveza, no lo es menos que dicha circunstancia no ha resultado probada en el expediente (recordemos que no se ha llevado a cabo el análisis del producto final), como tampoco lo ha sido que se trate de un producto intermedio de la posición 2206 o una bebida derivada u otro producto de los incluidos en el ámbito objetivo del Impuesto sobre el Alcohol y las Bebidas Derivadas.

Teniendo en cuenta lo señalado y dado que la determinación de la clasificación arancelaria del producto final obtenido era necesaria para la liquidación de las mermas ocasionadas en el proceso de producción de aquel, procede anular la liquidación practicada por entender que la Administración no ha justificado ni probado la procedencia de aplicar, en la liquidación de las mermas, el tipo impositivo establecido para los productos incluidos en el ámbito objetivo del Impuesto sobre el Alcohol y las Bebidas Derivadas.

Lo anterior no implica, no obstante, que se acepten las pretensiones de la interesada respecto a que la clasificación arancelaria del producto obtenido de la adición a una cerveza de una mezcla hidroalcohólica, deba realizarse en la partida 2203, puesto que de la información obrante en el expediente no puede deducirse de forma indubitada que aquel conserve las características organolépticas propias de la cerveza.

OCTAVO.- Finalmente, se ha de señalar que la anulación de la liquidación practicada implica, asimismo, la anulación de la sanción derivada de aquella por lo que no procede entrar a valorar las alegaciones formuladas en relación con la misma.

Por lo expuesto

Este Tribunal Económico-Administrativo acuerda ESTIMAR la presente reclamación, anulando los actos impugnados.