



Roj: **SAN 1043/2021 - ECLI:ES:AN:2021:1043**

Id Cendoj: **28079230072021100115**

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

Sede: **Madrid**

Sección: **7**

Fecha: **16/03/2021**

Nº de Recurso: **732/2019**

Nº de Resolución:

Procedimiento: **Procedimiento ordinario**

Ponente: **BEGOÑA FERNANDEZ DOZAGARAT**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

AUDIENCIA NACIONAL

Sala de lo Contencioso-Administrativo

SECCIÓN SÉPTIMA

Núm. de Recurso: 0000732 /2019

Tipo de Recurso: PROCEDIMIENTO ORDINARIO

Núm. Registro General: 03234/2019

Demandante: MAHOU, S.A

Procurador: MARIA ESTHER CENTOIRA PARRONDO

Demandado: TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL

Abogado Del Estado

Ponente Ilma. Sra.: D^a. BEGOÑA FERNANDEZ DOZAGARAT

SENTENCIA N^o:

Ilma. Sra. Presidente:

D^a. BEGOÑA FERNANDEZ DOZAGARAT

Ilmos. Sres. Magistrados:

D. JOSÉ GUERRERO ZAPLANA D. LUIS HELMUTH MOYA MEYER

D^a. YOLANDA DE LA FUENTE GUERRERO

Madrid, a dieciseis de marzo de dos mil veintiuno.

Visto el recurso contencioso administrativo número 732/2019, que, ante esta Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional, Sección Séptima, ha promovido la entidad MAHOU SA representada por la Procuradora D^a M^a Esther Centoira Parrondo, contra la resolución del TEAC de fecha 25 octubre 2018 en materia de **Impuesto** Especial sobre el **Alcohol**; se ha personado la Administración General del Estado, representada por el Abogado del Estado. Siendo ponente la señora D^a Begoña Fernández Dozagarat, Magistrada de esta Sección.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO : Por la entidad MAHOU SA representada por la procuradora D^a M^a Esther Centoira Parrondo, se interpone recurso contencioso administrativo contra la resolución del TEAC de fecha 25 octubre 2018.



SEGUNDO: Por decreto de fecha 20 marzo 2019 se admitió el precedente recurso y se reclamó a la Administración demandada que en el plazo de veinte días remitiese el expediente administrativo y realizase los emplazamientos legales.

TERCERO: Una vez recibido el expediente, por diligencia de ordenación se concedió a la parte recurrente el plazo de veinte días para que formalizase la demanda, y por diligencia de ordenación se dio traslado al Sr. Abogado del Estado para que contestase la demanda en el plazo de veinte días.

Mediante Auto de fecha 9 enero 2020 se recibió el presente procedimiento a prueba y se fijó como cuantía del recurso 3.256.566'84€.

Se señaló para deliberación y fallo el día 9 marzo 2021.

FUNDAMENTOS JURIDICOS

PRIMERO : La parte recurrente MAHOU SA sucesora de San Miguel Fábricas de Cerveza y Malta SA interpone recurso contencioso administrativo contra la resolución del TEAC de fecha 25 octubre 2018 (rg 4615/2015) que se basa en los siguientes hechos: El 7 abril 2015 se levantó a San Miguel acta de disconformidad A272531926 relativa al **Impuesto** Especial sobre el **Alcohol** y **Bebidas** Derivadas 2011 y 2012 importe 2.801.834'11€ e intereses de demora de 450.165'36€. El acuerdo de liquidación es de 30 abril 2015, siendo el importe total de la deuda 3.256.566'84€, por cuota de 2.801.834'11€ e intereses de demora de 454.732'73€, notificándose el 12 mayo 2015. La cuestión es la relativa al proceso de desalcoholización de la cerveza sin **alcohol**. La resolución se refiere a que si durante el proceso de desalcoholización de la cerveza llevado a cabo en las instalaciones de la entidad se produce una sustancia hidroalcohólica clasificada en el código 22.08 de la NC. El proceso de desalcoholización consiste en extraer de la cerveza original o cerveza base dos sustancias: una cerveza de bajo contenido en **alcohol**, aprox. 0'03% de **alcohol**, y otra cerveza de mayor contenido alcohólico, no superior al 8%, para ser comercializada se mezcla con otras cervezas de la misma fábrica. Es un proceso cerrado siempre se produce en el interior de la planta y la cerveza de mayor contenido alcohólico obtenida con la desalcoholización se mezcla sin solución de continuidad con el resto de la cerveza que entra en la planta y que no ha sido desalcoholizada. Es decir, en el proceso de desalcoholización se obtiene además de la cerveza sin **alcohol**, un producto compuesto de agua, **alcohol**, aromas y extracto que se llama cerveza por la actora. En la planta SIGMATEC, es un proceso cerrado el que se realiza, entra cerveza y sale cerveza, no se produce la salida de otra sustancia. La Administración manifiesta que según el sistema SIGMATEC y el Laboratorio Central de Aduanas ese proceso de desalcoholización da lugar a un producto desalcoholizado, cerveza sin **alcohol** y a otro producto una mezcla hidroalcohólica, es decir, **alcohol**.

Es aceptado por las partes que ese 2º producto obtenido con la desalcoholización contiene **alcohol** en un grado no superior al 8%. Y hay que determinar si esa sustancia se puede calificar de cerveza, como dice la actora o como dice la Inspección no lo es.

La Ley 38/2002 dispone en el Artículo 24. Ámbito objetivo.

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.

La cerveza se obtiene por fermentación de Malta. Sin embargo, la sustancia hidroalcohólica obtenida en el proceso de desalcoholización se obtiene de la siguiente manera: Se introduce en el sistema el producto que se pretende desalcoholizar (cerveza de alta densidad en este caso) y después de desgasificarlo, se precalienta en un intercambiador de calor de placa SIGMA para posteriormente dirigirlo a la columna de rectificación. Entre un 4% y un 8% del producto desgasificado no pasa a la columna de rectificación. En esta columna el líquido fluye hacia abajo en una temperatura de entre 43º y 46ºC donde entra en contacto con vapor ascendente que sube a contracorriente, esto hace que se produzca una separación selectiva del **alcohol** contenido en el producto de partida. El producto libre de **alcohol** es dirigido a la parte baja de la columna a un evaporador donde se producen los vapores necesarios para el proceso de rectificación y son entonces dirigido a la columna rectificadora, mientras que el producto completamente desalcoholizado (cerveza sin **alcohol**) es entonces enfriado y bombeado fuera de planta.

Los vapores ricos en **alcohol** pasan a la sección donde fueron extraídos (el evaporador) a la sección de condensación de placas donde pueden ser concentrados hasta un 35% de **alcohol** en volumen. Según especificaciones técnicas del fabricante estos vapores ricos en **alcohol**, condensados y enfriados a baja temperatura pueden almacenarse en tanques o depósitos como **alcohol** industrial el cual puede ser vendido y



comercializado. El actor dice que las plantas SIGMANTEC en la que se lleva a cabo este proceso no constan de dos componentes "columna de rectificación y depósito de almacenamiento" por lo que no es posible tratar el **alcohol** como producto final que se pueda comercializar o vender. La tecnología empleada ha sido modificada en 2009 introduciéndose servicios de caudalímetro y válvulas para que entre el 4% y 8% de la cerveza que se introduce en el proceso de desalcoholización, una vez desgasificada, pero sin desalcoholizar se mezclase dentro de una única columna de recepción haciendo que la cerveza de salida fuese totalmente estable.

En definitiva, los vapores ricos en **alcohol** pasan extraídos del evaporizador y son mezclados con la cerveza desgasificada pero sin alcoholizar para la obtención de la sustancia que contiene el **alcohol** en un grado no superior al 8% que el recurrente denomina cerveza y la inspección considera **alcohol**. Y el producto obtenido no es cerveza pues no se produce por fermentación de malta. Añade como antecedente relevante que los periodos impositivos 2007 y 2008 ya fueron examinados por el TEAC y confirmadas las liquidaciones, la resolución se anuló por sentencia de la Audiencia Nacional de 2 marzo 2015 con base en una ausencia de pruebas concretas y el TS consideró inadmisibile la casación. El TEAC continúa señalando que existe un informe del Laboratorio Central de Aduanas sobre muestras recogidas el 26-11-14 en la fábrica de Burgos y la Inspección solicitó aclaraciones de esos análisis sobre el resultado de las muestras obtenidas en 2013 y las de 2014.

El TEAC expone que teniendo en cuenta el resultado del Laboratorio Central entiende que ese criterio de la falta de acreditación expuesta respecto a las liquidaciones de los ejercicios 2007 y 2008 no es de aplicación pues existe prueba bastante al respecto. El proceso de desalcoholización descrito no ha sufrido modificación desde 2009. Considera el TEAC que no hay muestras de los años 2011 y 2012 pero lo relevante son tres factores empleados por la Inspección: **1º** que los procesos de desalcoholización no han sido modificados desde el año 2009 hasta el momento actual. **2º** que existen dictámenes del Laboratorio Central que analizan muestras obtenidas en el curso del procedimiento actual, concretamente del año 2014. **3º** que dichos dictámenes determinan claramente la inexistencia de proceso de fermentación en la obtención de los productos que la empresa califica como cerveza.

Y aunque no existan muestras extraídas los años 2011 y 2012, se puede afirmar que en aquellos años el proceso de desalcoholización por el cual se obtuvieron los productos controvertidos no se puede calificar como de fermentación. No existiendo fermentación alguna, la sustancia alcohólica que se obtiene del proceso de desalcoholización de la cerveza, además de la cerveza sin **alcohol**, no puede ser calificada como cerveza a los efectos de la Ley 38/1992 de **Impuestos** Especiales pues la Nc 2203 exige que la fabricación de la cerveza se realice mediante la fermentación del mosto preparado con malta de trigo o cebada. STJUE de 14 julio 2011 C-196/10.

Una vez determinado que el producto obtenido en ese proceso de desalcoholización de la cerveza con un grado de **alcohol** no superior al 8% no puede ser calificada como cerveza, le corresponde tributar por el **Impuesto** Especial sobre el **Alcohol** y **Bebidas** Derivadas, se clasifica por la inspección en la NC 2208. Y en cuanto al destino del producto o de esa sustancia hidroalcohólica, la actora señala que no puede existir autoconsumo porque no es un producto que permanece en la fábrica, no se almacena, ya que dicha sustancia se ha mezclado con la cerveza que comercializa sin solución de continuidad. De haberse producido la citada mezcla esto supone el uso de la citada sustancia y por tanto autoconsumo, art. 4.3 Ley **Impuestos** Especiales.

Por ello la adición de **alcohol** a la cerveza implica la realización de un autoconsumo no exento, puesto que tal adición no forma parte de las operaciones propias de fabricación de la cerveza. La Ley **Impuestos** Especiales para determinar el ámbito objetivo del **impuesto**, considera a la cerveza como bebida de fermentación y no considera al **alcohol** materia prima para la fabricación de la cerveza. Además, la adición del **alcohol** no es una operación que se realice en régimen suspensivo, pues la cerveza se obtiene por fermentación, sin que el **alcohol** tenga la consideración de materia prima en la fabricación de la cerveza. La actora dice que esa mezcla hidroalcohólica se genera en el proceso de desalcoholización de la cerveza, pero este proceso no supone fermentación, sino otros procesos distintos como desgasificación o evaporación, pero en ningún caso evaporación. La mezcla se obtiene por un proceso de desalcoholización que nada tiene que ver con el proceso de fermentación.

Y respecto a la doble imposición alegada al estar tributando por el **Impuesto** sobre la Cerveza tributar por la sustancia obtenida en el proceso de desalcoholización que se incorpora a la cerveza supondría una doble imposición. La empresa disfruta del régimen suspensivo para la cerveza, pero no para otros productos objeto de **Impuestos** Especiales y la fabricación de otros productos es un nuevo **impuesto**. La sustancia hidroalcohólica obtenida en el proceso de desalcoholización está clasificada en la NC 2208, esto es **alcohol** etílico o etanol. En ese caso, existe autoconsumo y no está exento de tributar, y son dos hechos imponible distintos. Y desestima la reclamación económico administrativa.

Contra esta resolución se interpone el presente recurso contencioso administrativo.



SE GUNDO : La parte actora en su demanda manifiesta que la cerveza 0,0 se obtiene en las plantas SIGMATEC de las fábricas de Burgos y Málaga, adquiridas en los años 2000 y 2001. Estas plantas llevan a cabo un proceso de desdoblamiento en el que a partir de la cerveza de entrada, con un contenido alcohólico inferior al 2%, cuyo origen se encuentra en el proceso de fermentación, sale una cerveza con un contenido inferior al 8% y otra cerveza sin **alcohol**, máximo 0,03%. Justifica el actor que estas plantas son distintas a otras porque: Estas plantas no se adquirieron completas al no llevar columna de rectificación ni depósito de almacenamiento de **alcohol** precintado. La finalidad de la columna y del depósito es aumentar la rentabilidad de las plantas, dado que permite obtener **alcohol** como producto final. La finalidad de la actora no era obtener **alcohol** y en ausencia de esa columna de rectificación no se puede obtener **alcohol** y no se puede almacenar por ausencia de depósito. Además, en el ejercicio 2009 se produjo una modificación que consistía en crear un circuito cerrado que utilizase el sistema de arrastre por vapor y consistió en la instalación de servicios de caudalímetros y válvulas para que entre un 4% y un 8% de la cerveza que se introduce en el proceso de desalcoholización y una vez desgasificada, pero sin desalcoholizar, se mezcle dentro de una columna única de recepción. En esa columna los vapores arrastrados pasan a fase líquida (arrastre por vapor) que se obtienen de las columnas de extracción, entre las que se contiene el vapor de **alcohol** que se ha extraído de la cerveza para obtener la cerveza 0,0 y sin solución de continuidad se produce una mezcla de dichos vapores alcohólicos con la cerveza desgasificada. El objetivo es alcanzar un procedimiento estanco que, mediante presión y temperatura, en base a una cerveza de baja graduación, se obtengan dos cervezas: la cerveza 0,0 y la otra cerveza con contenido alcohólico, sin que exista un producto intermedio. Y se ha ido reduciendo paulatinamente el grado plato de la cerveza de entrada hasta el punto de ser considerada cerveza analcohólica a efectos de reducir costes de producción. El proceso productivo es un proceso cerrado, hermético, sin solución de continuidad en el que entra y sale siempre cerveza. La Administración en los ejercicios 2001 a 2006 aceptó el criterio de la actora. En 2006 y 2007 hubo un procedimiento de liquidación dictándose sentencia por la Audiencia Nacional confirmada por el TS en sentencia de 22 junio 2016. La actora alega la existencia de cosa juzgada al hacer referencia a la sentencia de la Audiencia nacional. Obtención únicamente de cerveza en el proceso de desdoblamiento. Y hace alusión al informe del Laboratorio Central de Aduanas, respecto a extracciones de la planta de Burgos diligencia de fecha 26 noviembre 2014 que analiza tres muestras y en las tres el producto analizado tiene la consideración de bebida analcohólica a efectos de lo dispuesto en el art. 20.4 Ley **Impuestos** Especiales. En consecuencia todas las muestras obtenidas cerveza de entrada en la máquina, cerveza sin **alcohol** 0,0 y cerveza de salida de la planta desalcoholizadora tienen una graduación alcohólica inferior a 1,2%vol.. Todas ellas presentan distintos marcadores de fermentación, lo que indica que se trata de productos o subproductos de la cerveza que podrían ser catalogados o como cerveza sin **alcohol** NC 2202, cerveza de malta NC 2203 siempre y cuando su grado alcohólico volumétrico adquirido sea superior a 0,5% vol., y siempre que mantengan las características de la cerveza.

Alude también a las extracciones de 2013 de la Planta de Burgos por parte del Laboratorio Central y se refiere a una muestra **1** como cerveza de malta con una graduación volumétrica de 3'1% vol., y un extracto seco primitivo (grado plato) de 7'0%. Y una **2** muestra que presenta los caracteres de cerveza de malta sin **alcohol**.

En el año 2010 se toman muestras en la Planta de Málaga la muestra 1 es bebida analcohólica y la 2 es cerveza de malta con una graduación alcohólica volumétrica de 6'5% vol., y un extracto seco primitivo de 14'9%. Y una muestra 3 con resultado bebida analcohólica. Los informes técnicos de parte de 21 enero 2011 señalan que de las plantas para la elaboración de la cerveza sin **alcohol** no se extrae **alcohol** alguno pues la forma de operar de la máquina no resulta posible la extracción de **alcohol** líquido y no se produce almacenamiento alguno ni dentro ni fuera de la planta. Y el proceso de desalcoholización dice el informe técnico que dentro de la planta lo que hay es una repartición de **alcohol**. Esto es, se introduce cerveza con un grado de **alcohol** inferior a 1'2% vol. dentro de la planta y en un proceso continuado, a vacío e ininterrumpido, se utiliza el agua evaporada de la cerveza como medio de arrastre para desalcoholizar la corriente principal y para aumentar simultáneamente el contenido alcohólico de una fracción menor de la misma cerveza de aporte despresurizada, separándose de la cerveza inicial dos cervezas, una alcohólica con un grado inferior al 8% vol y otra desalcoholizada, sin contenido alcohólico alguno, 0'0%. Lo que se produce dentro de la planta es distribución del **alcohol** que entra con la cerveza de alimentación. La Inspección trata de acreditar la existencia de **alcohol**. El acuerdo de liquidación es anulable por cuanto no responde al periodo de liquidación del **impuesto**. La AEAT en el acta 02-72531926 consideró que en el proceso de desalcoholización de la cerveza, para la obtención de la cerveza sin **alcohol** se producía una sustancia hidroalcohólica clasificable en el Código 22.08 de la NC, incluida en el ámbito del **Impuesto** Especial sobre el **Alcohol** y **Bebidas** Derivadas. Al no considerar justificado el destino o uso dado a dicho **alcohol** se practicó la liquidación ejercicios 2011 y 2012 y la Administración practicó la liquidación sin distinguir el periodo que habría correspondido por tratarse del **Impuesto** Especial sobre el **Alcohol** y **Bebidas** Derivadas. No tiene similitud con el caso Malt Beer, sentencia del TJUE de 14 julio 2011, C- 196/2010. Inexistencia de autoconsumo, se alega con carácter subsidiario, la cerveza es una bebida alcohólica obtenida por fermentación, y la mezcla hidroalcohólica obtenida del proceso de desalcoholización



de la cerveza es consecuencia de un proceso de fermentación, aunque el TEAC manifiesta que no es un proceso de fermentación pues la fermentación es estrictamente necesaria para que la cerveza pueda alcanzar todas sus características organolépticas. Improcedencia de la liquidación efectuada por existencia de doble imposición. Nulidad por incumplimiento de las normas reguladoras de los órganos colegiados. Y suplica que se estime la demanda y se anule la resolución del TEAC y con ella el acuerdo de liquidación relativo al **Impuesto Especial sobre el Alcohol y Bebidas** Derivadas ejercicios 2011 y 2012 de Mahou.

El Abogado del Estado en su escrito de contestación a la demanda se opuso a su estimación y solicitó la condena en costas de la parte actora.

TE RCERO : El art. 217.1.e LGT sirve de base al recurrente para suscitar la nulidad de pleno derecho de la resolución del TEAC. Ante todo, manifestar que el propio art. 217 LGT establece que " 5. En el ámbito de competencias del Estado, la resolución de este procedimiento corresponderá al Ministro de Hacienda."

Y así suscita la parte actora la nulidad de la resolución del TEAC por inexistencia de la Vocalía 8ª tras el RD 769/2017 y RD 1113/2018. Expone la recurrente que la reestructuración del TEAC llevó consigo la creación de nuevos órganos con vocalías con rango de subdirección general cuyo nombramiento ha de efectuarse por RD pero la Vocalía 8ª no consta o al menos se ha producido una falta de publicidad oficial de la norma organizativa interna del TEAC, por lo que al prescindir total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido o de las normas que contienen las reglas esenciales para formar la voluntad de los órganos colegiados, la resolución del TEAC es nula.

Es evidente que la nulidad es un recurso excepcional y así lo reconoce la jurisprudencia por motivos formales, remitiéndose -salvo en los supuestos mencionados- a la nulidad relativa, con el consiguiente efecto de nulidad y retroacción de actuaciones hasta el momento en que se padeció el defecto y aun así viene a considerarse aconsejable por razones de economía procesal, sólo si las anomalías cometidas pueden deformar el conocimiento de los hechos a enjuiciar. Cuando se prescinde total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido se trata de una vulneración de la legalidad con un mayor componente antijurídico", debiendo ser la omisión "clara, manifiesta y ostensible", lo que excluye el mero trámite. También se produce cuando se utiliza un procedimiento distinto del establecido en la Ley o una ausencia de procedimiento.

Pero en este caso, el RD 769/2017, de 28 de julio, por el que se desarrolla la estructura orgánica básica del Ministerio de Hacienda y Función Pública y se modifica el Real Decreto 424/2016, de 11 de noviembre, por el que se establece la estructura orgánica básica de los departamentos ministeriales, actualmente derogada, en modo alguno suprime la existencia del TEAC ni modifica la competencia del mismo que se regirá en cuanto a sus competencias, composición y funcionamiento por sus normas específicas. El Real Decreto 1113/2018, de 7 de septiembre, por el que se desarrolla la estructura orgánica básica del Ministerio de Hacienda, tampoco modifica esa competencia.

La Sentencia del Tribunal Supremo de 5 de abril de 1988:

«S iendo la nulidad de pleno derecho excepcional en nuestro Derecho Administrativo -la regla general es la anulabilidad-, ha de subrayarse que la aplicación de los mencionados preceptos, en cuanto se refiere a los órganos colegiados exige que la norma vulnerada sea "esencial", concepto este que ha de entenderse en un sentido funcional lo que implica la necesidad de que la infracción haya tenido trascendencia bastante como para poder alterar el resultado final en que cristaliza la voluntad del órgano colegiado».

En este caso, la esencialidad lo constituiría la existencia del órgano y las competencias del mismo. Y no se han visto modificadas por esos dos RD. Y se trata de un órgano colegiado que se encuentre perfectamente constituido, cuya composición era conocida por quien recurre puesto que formalizó alegaciones en el seno de la reclamación económico administrativa ante el TEAC y que en sesión celebrada el día 25 octubre 2018, según consta en el acta nº 41, los integrantes de ese órgano que figuran expresados han adoptado la resolución impugnada y el actor se ha defendido y ha podido impugnar en el presente recurso contencioso administrativo dicha resolución del TEAC.

CU ARTO : La siguiente cuestión es la relativa al **Impuesto** sobre el **Alcohol**, ejercicios 2011 y 2012 como consecuencia de la fabricación de la cerveza sin **alcohol** y si durante ese proceso de desalcoholización de la cerveza para obtener cerveza sin **alcohol** se obtiene **alcohol**.

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.

El Real Decreto 53/1995, de 20 de enero, por el que se aprueba la Reglamentación técnico-sanitaria para la elaboración, circulación y comercio de la cerveza y de la malta líquida, en su art. 2. 9. define la Cerveza como: Es la bebida resultante de la fermentación alcohólica, mediante levadura seleccionada, de un mosto procedente

de malta de cebada, solo o mezclado con otros productos amiláceos transformables en azúcares por digestión enzimática, adicionado con lúpulo y/o sus derivados y sometido a un proceso de cocción, conforme al apartado 10 del artículo 6.

La sentencia del TJUE de 13-3-19 (C-195/18), señala que respecto a la Directiva 92/83, el art.2 de la misma 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 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.»

Utilizando la NC 2203 para la cerveza de malta y el 2206 para «Las demás **bebidas** fermentadas (por ejemplo: sidra, perada, aguamiel); mezclas de **bebidas** fermentadas y mezclas de **bebidas** fermentadas y **bebidas no alcohólicas**, no expresadas ni comprendidas en otras partidas».

La Ley **Impuestos** Especiales en el Artículo 24 establece: " *Ámbito objetivo*.

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 2203.2

El Real Decreto 191/2010, de 26 de febrero, por el que se modifica el Reglamento de los **Impuestos** Especiales, aprobado por el Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio establece en el art. 59: 5. *Cuando, como consecuencia de las operaciones de fabricación de cerveza se obtuviere residualmente **alcohol**, tal circunstancia deberá ser comunicada al servicio de intervención no pudiendo el fabricante disponer de dicho **alcohol** sin la previa autorización del referido servicio o transcurridos diez días desde la presentación de la comunicación sin haber recibido respuesta. A la obtención y almacenaje de **alcohol** en la fábrica de cerveza y a su ulterior expedición desde la misma le serán de aplicación las mismas normas que regulan la obtención, el almacenaje y expedición de **alcohol** desde una fábrica de **alcohol**.*

El art. 66 dispone:

(...) 6. *Cuando, como consecuencia de las operaciones de desalcoholización del vino u otras **bebidas** fermentadas se obtuviere residualmente **alcohol**, tal circunstancia deberá ser comunicada al servicio de intervención, no pudiendo el fabricante disponer de dicho **alcohol** sin la previa autorización del referido servicio o transcurridos diez días desde la presentación de la comunicación sin haber recibido respuesta. A la obtención, almacenaje de **alcohol** por los elaboradores de vino y demás **bebidas** fermentadas y a su ulterior expedición desde la misma le serán de aplicación las mismas normas que regulan la obtención, el almacenaje y expedición de **alcohol** desde una fábrica de **alcohol**.*

*Los elaboradores de vino y demás **bebidas** fermentadas que obtengan **alcohol** como consecuencia de los procesos de desalcoholización les será de aplicación lo dispuesto en el apartado 2.b.1.º del artículo 43 de este Reglamento, en relación exclusiva con el **alcohol** que salga de fábrica con cualquier destino, con exclusión de su destrucción. Asimismo, estos elaboradores serán inscritos en el registro de la oficina gestora correspondiente con una clave de actividad que les distinga de aquéllos que solo obtienen y comercializan vino o **bebidas** fermentadas o, en caso de obtener **alcohol**, se utilice o se destruya en las mismas instalaciones.»*

Y el art. 72 bis: "Obtención residual de **alcohol** en fábricas de productos intermedios.

*Cuando, como consecuencia de las operaciones de desalcoholización del vino u otras **bebidas** fermentadas en fábricas de productos intermedios se obtuviere residualmente **alcohol**, tal circunstancia deberá ser comunicada al servicio de intervención no pudiendo el fabricante disponer de dicho **alcohol** sin la previa autorización del referido servicio o transcurridos diez días desde la presentación de la comunicación sin haber recibido respuesta. A la obtención, almacenaje de **alcohol** por los elaboradores de productos intermedios y a su ulterior expedición desde la fábrica le serán de aplicación las mismas normas que regulan la obtención, el almacenaje y expedición de **alcohol** desde una fábrica de **alcohol**.*

*Los elaboradores de productos intermedios que obtengan **alcohol** como consecuencia de los procesos de desalcoholización les será de aplicación lo dispuesto en el apartado 2.b.1.º del artículo 43 de este Reglamento, en relación exclusiva con el **alcohol** que salga de fábrica con cualquier destino, con exclusión de su destrucción. Asimismo, estos elaboradores serán inscritos en el registro de la oficina gestora correspondiente con una clave de actividad que les distinga de aquéllos que solo obtienen y comercializan productos intermedios o, en caso de obtener **alcohol**, se utilice o se destruya en las mismas instalaciones.»*



QUINTO: La cuestión principal se refiere a que si durante el proceso de desalcoholización de la cerveza llevado a cabo en las instalaciones de la entidad se produce una sustancia hidroalcohólica sometida al **Impuesto Especial** sobre el **Alcohol** o por el contrario se considera cerveza, como lo denomina la recurrente.

Ese proceso de desalcoholización, según manifiesta la actora, consiste en extraer de la cerveza original o cerveza base dos sustancias: una cerveza de bajo contenido en **alcohol**, aprox. 0'03% de **alcohol**, y otra cerveza de mayor contenido alcohólico, no superior al 8%, para ser comercializada se mezcla con otras cervezas de la misma fábrica. Es un proceso cerrado siempre se produce en el interior de la planta y la cerveza de mayor contenido alcohólico obtenida con la desalcoholización se mezcla sin solución de continuidad con el resto de la cerveza que entra en la planta y que no ha sido desalcoholizada. Es decir, en el proceso de desalcoholización se obtiene además de la cerveza sin **alcohol**, un producto compuesto de agua, **alcohol**, aromas y extracto que se llama cerveza por la actora. En esa planta SIGMATEC, el proceso que se realiza es hermético, entra cerveza y sale cerveza, no se produce la salida de otra sustancia. La Administración manifiesta que según el sistema SIGMATEC y el Laboratorio Central de Aduanas ese proceso de desalcoholización da lugar a un producto desalcoholizado, cerveza sin **alcohol** y a un 2º producto *una mezcla hidroalcohólica*, es decir, **alcohol**, que es mezclado con otros productos y así se obtiene una cerveza de un grado alcohólico no superior al 8%.

Es aceptado por las partes que ese 2º producto obtenido con la desalcoholización contiene **alcohol**., la actora lo denomina agua. **-alcohol** y hay que determinar si esa sustancia se puede calificar de cerveza, como dice la actora o como dice la Inspección no lo es, es **alcohol**.

En el proceso de producción de cerveza sin **alcohol** la actora manifiesta el empleo de la planta SIGMATEC modificada en el año 2009 y se dice que el proceso que se inicia con la introducción de cerveza dentro de la planta con un contenido alcohólico inferior al 1'2% vol y en un proceso continuado, a vacío e ininterrumpido, se obtienen dos subproductos, uno de ellos es la cerveza sin **alcohol** con un grado alcohólico inferior al 0'03%, y un subproducto que para la Administración es una mezcla hidroalcohólica, **alcohol**, con una graduación no superior al 8% que son mezclados con cerveza gasificada sin solución de continuidad pues se trata de un proceso cerrado, hermético, y se obtiene como dice la actora una cerveza con una graduación alcohólica no superior al 8%.

La Administración a través del Laboratorio Central de Aduanas ha llevado a cabo un análisis de esos productos tanto en la planta de Burgos como en la planta de Málaga. Se destaca el informe de la Subdirección Química Tecnológica de 20 enero 2015, en relación a los resultados de los análisis llevados a cabo en 2014, tras examinar el cuadro de cerveza inicial y cerveza final de las dos plantas de Burgos y Málaga en 2011 y 2012 donde se aprecia un incremento de graduación alcohólica del 0'2% al 0'8%. La Subdirección citada señala que respecto a la fermentación en la elaboración de las cervezas lo normal es que se produzca en horas o a veces días. Añade que el producto analizado con una graduación alcohólica de 0'8% vol. no puede ser el resultado de una fermentación alcohólica de 0'2% en un tiempo de 5 minutos. Considera que el incremento de graduación alcohólica de 0'2% al 0'8% vol. no puede provenir exclusivamente de un proceso fermentativo ordinario. Y finaliza el informe afirmando que no conoce ningún proceso de fermentación en virtud del cual unas cervezas cuyas graduaciones **alcohólicas** iniciales están comprendidas entre el 0'66 y el 0'93% puedan transformarse en otras graduaciones **alcohólicas** volumétricas finales comprendidas entre 3'14 y 6'21% vol. y aparece un cuadro con las características analíticas.

La actora, por su parte, aporta informes periciales tanto de la planta de Burgos como de la de Málaga. En el informe de 15 octubre 2010 de la planta de Málaga se destaca que la cerveza de 0'8% a la que se incorpora el **alcohol** extraído a la 0'0 no pasa a otro proceso de extracción ni sufre otro tratamiento, sino que se envía a un tanque común de todas las cervezas con graduación alcohólica normal para su conversión en cualquiera de las cervezas que se fabrican.

Este informe concluye afirmando que dentro de la planta de desalcoholización se introduce cerveza con un grado alcohólico inferior a 1'2% del cual en un proceso continuo y sin interrupción se obtienen dos subproductos: la cerveza sin **alcohol** y otra cerveza con un elevado grado alcohólico inferior al 8%. Dada la configuración de la instalación no es posible la extracción del **alcohol** de la planta de desalcoholización y por ello no hay almacenamiento de **alcohol**. Respecto de la planta de Burgos el informe concluye que de las plantas de desalcoholización para la elaboración de la cerveza sin **alcohol** no se extrae **alcohol** alguno. No es posible la extracción de **alcohol** líquido por su configuración técnica y por ello no existe almacenamiento. Lo que realmente se produce es un desdoblamiento, por un lado, se produce la cerveza sin **alcohol** y, por otro lado, la cerveza con un contenido alcohólico inferior a 0'8% en esas dos plantas.

Se insiste en estos informes aportados por la actora que en ese proceso de desalcoholización no existe la posibilidad de extraer **alcohol** y almacenarlo por la configuración técnica de las plantas. Sin embargo, tales informes, tienen un indudable carácter técnico, ilustran sobre el proceso de fabricación de la cerveza sin



alcohol, sobre el proceso de desalcoholización, refiriéndose siempre a esa imposibilidad de extraer **alcohol** líquido, que el mecanismo o configuración de las plantas impiden disponer de **alcohol**. Sin embargo, tales informes periciales no han desvirtuado el dato confirmado y esencial puesto de manifiesto por la Subdirección General Química y Tecnológica referido a que el incremento de graduación alcohólica de 0'2% al 0'8% vol. no puede provenir exclusivamente de un proceso fermentativo ordinario. Y ese mismo informe afirma, ya se ha dicho anteriormente, que no conoce ningún proceso de fermentación en virtud del cual unas cervezas cuyas graduaciones **alcohólicas** iniciales están comprendidas entre el 0'66 y el 0'93% puedan transformarse en otras graduaciones **alcohólicas** volumétricas finales comprendidas entre 3'14 y 6'21% vol. Y es una cuestión que no es baladí, en particular porque las modificaciones realizadas en 2009 en las plantas de Burgos y Málaga no permite conocer como se llega al resultado de esa cerveza con un grado de **alcohol** inferior al 0'8%. Es por ello, que la Administración acude a las manifestaciones de la propia entidad actora al explicar las modificaciones llevadas a cabo en las plantas de desalcoholización, destacando al respecto ese momento en el que dice que la cerveza se introduce en el proceso de desalcoholización, una vez desgasificada pero sin desalcoholizar, se mezcla dentro de una única columna de recepción. En esa columna pasan a la fase líquida los vapores arrastrados que se obtienen de las columnas de extracción, entre las que se contiene, entre otros vapores, el vapor de **alcohol** que se ha extraído de la cerveza para obtener cerveza 0'0. De esta forma, se produce, sin solución de continuidad, una mezcla de dichos vapores alcohólicos licuados con las cervezas que no han sido sometidas a desalcoholización. Y eso es una destilación, pues en la destilación se separan los vapores alcohólicos que al condensarse o enfriarse se obtiene el líquido destilado, la mezcla hidroalcohólica y se introduce, eso si, en una columna para su mezcla con otra cerveza. Pero ese carácter hermético o cerrado del proceso, que es lo que la actora ha puesto de manifiesto de manera constante, no modifica que de ese proceso se obtenga una mezcla hidroalcohólica que posteriormente es mezclada con otras cervezas. Y esa mezcla hidroalcohólica es un producto de la NC 2208.

Como se ha dicho anteriormente la cerveza es una bebida resultante de la fermentación alcohólica, mediante levadura seleccionada, de un mosto procedente de malta de cebada, solo o mezclado con otros productos amiláceos transformables en azúcares por digestión enzimática, adicionado con lúpulo y/o sus derivados y sometido a un proceso de cocción, conforme al apartado 10 del artículo 6.

La Directiva 92/83 dispone: «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. »

Utilizando la NC 2203 para la cerveza de malta y el 2206 para «Las demás **bebidas** fermentadas (por ejemplo: sidra, perada, aguamiel); mezclas de **bebidas** fermentadas y mezclas de **bebidas** fermentadas y **bebidas no alcohólicas**. Sin embargo, ese 2º producto obtenido en el proceso de desalcoholización no es un producto obtenido mediante un proceso de fermentación, es un **alcohol** que proviene de un proceso de destilación y contiene un **alcohol** no obtenido por fermentación. Esa mezcla hidroalcohólica no ha sido objeto de análisis ante la imposibilidad, como así ha dejado constantemente de manifiesto la actora, de tomar muestras debido al proceso cerrado y hermético del proceso Simanteg, pero hay que tener en cuenta el análisis del Laboratorio de Aduanas que no ha sido desvirtuado por los informes técnicos de la actora en donde se pone de manifiesto, que el aumento del contenido alcohólico del subproducto no puede producirse por fermentación, si entra un líquido con un grado alcohólico de 0'25% y sale otro con un contenido de 0'8% es evidente que el grado alcohólico ha aumentado y como no ha habido ningún tipo de fermentación, lo que se ha producido es una destilación del **alcohol** contenido en el producto de entrada que, es precisamente, el objetivo de la planta Sigmantec, y una adición de ese **alcohol** al producto no sometido a destilación, siendo esa mezcla lo que la actora denomina cerveza de salida.

SE XTO : Para la fabricación de la cerveza, y a efectos tributarios, al añadir **alcohol** a la cerveza se genera el devengo del **Impuesto** Especial sobre el **Alcohol** que es un autoconsumo no exento.

Esa mezcla hidroalcohólica denominada Agua **Alcohol** por el actor, no esta incluida en la NC 2203 que considera la cerveza como bebida alcohólica que se obtiene por la fermentación de un mosto preparado con malta de cebada o trigo....

Por su parte la NC 2207 señala que el **alcohol** etílico que se encuentra en la cerveza, en el vino, en la sidra o en otras **bebidas alcohólicas**. Se obtiene por fermentación de ciertos azúcares por la acción de levadura u otros fermentos y posterior destilación o bien por síntesis.

Y en la NC 2208 el **alcohol** etílico sin desnaturalizar con grado volumétrico inferior a 80% vol.

Además, debemos tener en cuenta, el art. 59.5 Real Decreto 191/2010, de 26 de febrero, por el que se modifica el Reglamento de los **Impuestos** Especiales, aprobado por el Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio dispone: *Cuando, como consecuencia de las operaciones de fabricación de cerveza se obtuviere residualmente **alcohol**,*



tal circunstancia deberá ser comunicada al servicio de intervención no pudiendo el fabricante disponer de dicho **alcohol** sin la previa autorización del referido servicio o transcurridos diez días desde la presentación de la comunicación sin haber recibido respuesta. A la obtención y almacenaje de **alcohol** en la fábrica de cerveza y a su ulterior expedición desde la misma le serán de aplicación las mismas normas que regulan la obtención, el almacenaje y expedición de **alcohol** desde una fábrica de **alcohol**.

El art. 66 dispone:

(...) 6. Cuando, como consecuencia de las operaciones de desalcoholización del vino u otras **bebidas** fermentadas se obtuviere residualmente **alcohol**, tal circunstancia deberá ser comunicada al servicio de intervención, no pudiendo el fabricante disponer de dicho **alcohol** sin la previa autorización del referido servicio o transcurridos diez días desde la presentación de la comunicación sin haber recibido respuesta. A la obtención, almacenaje de **alcohol** por los elaboradores de vino y demás **bebidas** fermentadas y a su ulterior expedición desde la misma le serán de aplicación las mismas normas que regulan la obtención, el almacenaje y expedición de **alcohol** desde una fábrica de **alcohol**.

Los elaboradores de vino y demás **bebidas** fermentadas que obtengan **alcohol** como consecuencia de los procesos de desalcoholización les será de aplicación lo dispuesto en el apartado 2.b.1.º del artículo 43 de este Reglamento, en relación exclusiva con el **alcohol** que salga de fábrica con cualquier destino, con exclusión de su destrucción. Asimismo, estos elaboradores serán inscritos en el registro de la oficina gestora correspondiente con una clave de actividad que les distinga de aquéllos que solo obtienen y comercializan vino o **bebidas** fermentadas o, en caso de obtener **alcohol**, se utilice o se destruya en las mismas instalaciones.»

Y el art. 72 bis: "Obtención residual de **alcohol** en fábricas de productos intermedios.

Cuando, como consecuencia de las operaciones de desalcoholización del vino u otras **bebidas** fermentadas en fábricas de productos intermedios se obtuviere residualmente **alcohol**, tal circunstancia deberá ser comunicada al servicio de intervención no pudiendo el fabricante disponer de dicho **alcohol** sin la previa autorización del referido servicio o transcurridos diez días desde la presentación de la comunicación sin haber recibido respuesta. A la obtención, almacenaje de **alcohol** por los elaboradores de productos intermedios y a su ulterior expedición desde la fábrica le serán de aplicación las mismas normas que regulan la obtención, el almacenaje y expedición de **alcohol** desde una fábrica de **alcohol**.

Los elaboradores de productos intermedios que obtengan **alcohol** como consecuencia de los procesos de desalcoholización les será de aplicación lo dispuesto en el apartado 2.b.1.º del artículo 43 de este Reglamento, en relación exclusiva con el **alcohol** que salga de fábrica con cualquier destino, con exclusión de su destrucción. Asimismo, estos elaboradores serán inscritos en el registro de la oficina gestora correspondiente con una clave de actividad que les distinga de aquéllos que solo obtienen y comercializan productos intermedios o, en caso de obtener **alcohol**, se utilice o se destruya en las mismas instalaciones.»

A los efectos de proceder al control de las materias primas y productos objeto de tributación empleados en la elaboración de la cerveza, los fabricantes de cerveza deben de cumplir unas obligaciones específicas tributarias desde hacer constar en los libros exigidos la contabilidad exacta y precisa en la elaboración de la cerveza, y contabilizar los movimientos de las materias y productos empleados, como comunicar que en ese proceso de elaboración se ha obtenido **alcohol** y no emplearlo o utilizarlo sin la autorización correspondiente. Y eso no se ha producido en este caso, mediante ese sistema cerrado y hermético Sigmanteg para la elaboración de la cerveza sin **alcohol**, el **alcohol** obtenido, como dice el recurrente, se utiliza sin solución de continuidad en otras cervezas que produce la marca. Y en el acuerdo de liquidación se examinan los datos facilitados por la actora realizando unos cálculos a los que nos remitimos íntegramente puesto que no se han puesto en duda por la actora, siendo el total de la deuda tributaria 3.256.566'84€, siendo la cuota 2.801.834'11e y los intereses de demora 454.732'73€.

SÉ PTIMO : En cuanto a la doble imposición, es una alegación que debe rechazarse. La doble imposición se produce cuando se grava dos veces el mismo hecho imponible. Y si atendemos al caso que nos ocupa, y el art. 24 de la Ley **Impuestos** Especiales establece que el objeto de este **Impuesto** es 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. Y a efectos de la presente Ley se entenderá por cerveza todo producto clasificado en el código NC 2203, estableciéndose diferentes tipos impositivos dependiendo del grado volumétrico adquirido. Y el art. 36 señala que el objeto del **Impuesto** Especial sobre el **Alcohol** son : a) Todos los productos con un grado alcohólico volumétrico adquirido superior a 1,2 % vol. clasificados en los códigos NC 2207 y 2208, incluso cuando dichos productos formen parte de un producto clasificado en un capítulo de la nomenclatura combinada distinto del 22.



- b) Los productos clasificados en los códigos NC 2204, 2205 y 2206 con un grado alcohólico volumétrico adquirido superior al 22 % vol.
- c) El **alcohol** que contenga productos sólidos u otros productos vegetales en solución.

En consecuencia, estamos ante hechos imponderables diferentes como se ha explicado anteriormente al hacer referencia a las partidas NC.

Y, por último, en cuanto a la cosa juzgada basándose en una sentencia anterior de la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional de fecha 2 marzo 2015, este tribunal debe modificar ese criterio empleado en la misma en base a los argumentos expuestos anteriormente, y reseñando que aun a pesar de que no existan muestras de ese producto de los años 2011 y 2012 como consecuencia del funcionamiento de la planta Sigmatec modificada en 2009, los dictámenes del Laboratorio de Aduanas referidos a las muestras del año 2014 y que con anterioridad se han destacado vienen a evidenciar la inexistencia de un proceso de fermentación que es necesario para la elaboración de la cerveza, y el producto obtenido, insistimos aun cuando no se tenga muestra de ello por imposibilidad en atención al funcionamiento del sistema, no es obtenido mediante fermentación como se exige para que tenga la calificación de cerveza a efectos tributarios.

Por todo lo expuesto, procede desestimar el presente recurso contencioso administrativo y con arreglo al art. 139 LJCA se imponen las costas a la parte actora.

Vistos los artículos citados y demás de general de aplicación, la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional, Sección Séptima, ha dictado el siguiente:

FA LLO

Que **DESESTIMAMOS** el recurso contencioso-administrativo número 732/2019, interpuesto ante esta Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional por la Procuradora D^a M^a Esther Centoira Parrondo, en nombre y representación de la entidad mercantil la entidad MAHOU SA, contra la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) de fecha de fecha 25 octubre 2018 en materia de **Impuesto** Especial sobre el **Alcohol**, a la que se contrae el presente recurso, por ser conforme a derecho, por lo que la confirmamos.

Se imponen las costas a la parte recurrente.

Notifíquese esta Sentencia a las partes personadas, haciéndoles la indicación que contra la misma puede prepararse recurso de casación ante esta Sección, en el plazo de 10 días a contar desde el siguiente al de su notificación y para ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo. Previamente deberá constituir un depósito por importe de 50 euros que ingresará en la cuenta de esta Sección 7^a de la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional, abierta en BANESTO número 2856 0000 24, e indicando en los siguientes dígitos el número y año del presente procedimiento. Se aportará el correspondiente resguardo en el momento de su preparación de conformidad con lo establecido en la Disposición Adicional Decimoquinta de la vigente Ley Orgánica del Poder Judicial.

Así por esta nuestra sentencia lo pronunciamos, mandamos y firmamos.