Recopilación de la Jurisprudencia

CONCLUSIONES DEL ABOGADO GENERAL
SR. ANTHONY MICHAEL COLLINS
presentadas el 14 de julio de 2022[1]

Asunto C-332/21

Quadrant Amroq Beverages SRL
contra
Agenția Națională de Administrare Fiscală — Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili

[Petición de decisión prejudicial planteada por el Tribunalul București (Tribunal de Distrito de Bucarest, Rumanía)]

«Procedimiento prejudicial — Impuesto especial — Directiva 92/83/CEE — Artículo 27, apartado 1, letra e) — Alcohol etílico — Exenciones — Preparación de aromatizantes para la elaboración de bebidas no alcohólicas cuyo grado alcohólico volumétrico adquirido no supere el 1,2 % — Reconocimiento por el Estado miembro de destino de una exención concedida por el Estado miembro de producción — Condiciones impuestas por el Estado miembro de destino»

I. Introducción

1. La presente petición de decisión prejudicial planteada por el Tribunalul București (Tribunal de Distrito de Bucarest, Rumanía) se inscribe en el marco del recurso interpuesto por Quadrant Amroq Beverages SRL (en lo sucesivo, «parte demandante») por el que se solicita la anulación de varias resoluciones de la Agenția Națională de Administrare Fiscală — Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili (Agencia Tributaria — Dirección General de Administración de los Grandes Contribuyentes, Rumanía) por las que se denegaron las solicitudes de devolución de los impuestos especiales abonados de conformidad con lo dispuesto en la legislación nacional que transpone el artículo 27, apartado 1, letra e), de la Directiva 92/83/CEE.[2]

2. La parte demandante adquirió de un productor radicado en Irlanda aromatizantes para la elaboración de bebidas refrescantes en Rumanía. Entendió que el alcohol etílico utilizado para preparar aromatizantes se había despachado a consumo en Irlanda y estaba exento del impuesto especial en virtud de la legislación irlandesa que transpone el artículo 27, apartado 1, letra e), de la Directiva 92/83, con arreglo al cual se exime del impuesto especial al alcohol etílico «utili[zado] en la preparación de aromatizantes para la elaboración de […] bebidas no alcohólicas

[1] Lengua original: inglés.

[2] Directiva del Consejo, de 19 de octubre de 1992, relativa a la armonización de las estructuras de los impuestos especiales sobre el alcohol y las bebidas alcohólicas (DO 1992, L 316, p. 21).

cuyo grado alcohólico volumétrico adquirido no supere el 1,2 %». Irlanda exime al alcohol etílico destinado a utilizarse, o que ya se ha utilizado, en la producción de dichos aromatizantes. Rumanía únicamente exime al alcohol etílico destinado a utilizarse en la producción de aromatizantes.

3. Las presentes conclusiones examinan el alcance de la exención concedida en virtud del artículo 27, apartado 1, letra e), de la Directiva 92/83, las circunstancias en las que un Estado miembro de destino debe reconocer una exención concedida por otro Estado miembro con arreglo a dicha disposición y la medida en que un Estado miembro al que se expiden los productos puede imponer requisitos de procedimiento a los operadores que se hayan beneficiado de dicha exención.

II. Marco jurídico

A. Derecho de la Unión

1. Directiva 92/83

4. La Directiva 92/83 contiene disposiciones para armonizar las estructuras de los impuestos especiales sobre el alcohol y las bebidas alcohólicas.

5. Conforme al artículo 19, apartado 1, de la Directiva 92/83, los Estados miembros aplicarán un impuesto especial al alcohol etílico con arreglo a lo dispuesto en dicha Directiva.

6. Con arreglo al artículo 20, primer guion, de la Directiva 92/83, se entenderá por «alcohol etílico»:

«todos los productos con un grado alcohólico volumétrico adquirido superior al 1,2 % vol de los códigos NC 2207 y 2208, incluso cuando dichos productos formen parte de un producto incluido en otro capítulo de la NC;

[…]».

7. En virtud del artículo 27, apartado 1, letra e), de la Directiva 92/83:

«Los Estados miembros eximirán a los productos contemplados en la presente Directiva del impuesto especial armonizado, siempre que reúnan las condiciones que fijen con el fin de garantizar la correcta aplicación de tales exenciones y de evitar fraudes, evasiones y abusos:

[…]

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

2. Directiva 2008/118/CE

8. El artículo 7, apartado 1, de la Directiva 2008/118/CE [3] dispone:

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

9. El artículo 7, apartado 2, de la Directiva 2008/118 define «despacho a consumo» de la manera siguiente:

«a) la salida, incluso irregular, de productos sujetos a impuestos especiales de un régimen suspensivo;

b) la tenencia de productos sujetos a impuestos especiales fuera de un régimen suspensivo cuando no se hayan percibido impuestos especiales con arreglo a las disposiciones aplicables del derecho comunitario y de la legislación nacional;

c) la fabricación, incluso irregular, de productos sujetos a impuestos especiales fuera de un régimen suspensivo;

d) la importación, incluso irregular, de productos sujetos a impuestos especiales, a no ser que dichos productos se incluyan en un régimen suspensivo inmediatamente después de su importación.»

B. Derecho rumano

10. En las observaciones escritas de la Comisión se indican las siguientes disposiciones del Derecho rumano.

11. El artículo 206[58] de la Legea nr. 571/2003 din 22 decembrie 2003 privind Codul fiscal (Ley n.º 571/2003, de 22 de diciembre de 2003, por la que se Aprueba el Código Tributario), [4] en vigor hasta el 31 de diciembre de 2015, cuyo tenor se reproduce en el artículo 397, apartado 1, [5] de la Legea nr. 227 din 8 septembrie 2015 privind codul fiscal (Ley n.º 227, de 8 de septiembre de 2015, por la que se Aprueba el Código Tributario), aplicable a partir de 2016 [6] (en lo sucesivo, «Código Tributario»), dispone:

«(1) El alcohol etílico y los demás componentes alcohólicos a que se refiere el artículo 206[2], letra a), estarán exentos del impuesto especial:

[…]

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

[3] Directiva del Consejo, de 16 de diciembre de 2008, relativa al régimen general de los impuestos especiales, y por la que se deroga la Directiva 92/12/CEE (DO 2009, L 9, p. 12).

[4] *Monitorul Oficial al României*, Parte I, n.º 927, de 23 de diciembre de 2003.

[5] Estas disposiciones figuran en los autos del procedimiento nacional.

[6] *Monitorul Oficial al României*, Parte I, n.º 688, de 10 de septiembre de 2015.

12. Las normas de desarrollo del artículo 206[58] (del Código Tributario) disponen:

«[…]

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

(14) Cuando un usuario adquiera alcohol etílico a nivel intracomunitario para los fines contemplados en el artículo 206[58], apartado 1, letras b) a i), del Código Tributario, dicho usuario deberá tener también la condición de destinatario registrado.

[…]

(16) Se concederá una exención directa:

a) en los supuestos contemplados en el artículo 206[59], apartado 1, letras d), f), g) y h), del Código Tributario;

b) en los supuestos contemplados en el artículo 206[58], apartado 1, letras a), b), c) y e), del Código Tributario, para los depositarios autorizados que operen en un régimen integrado. Por "régimen integrado" se entiende la utilización por los depositarios autorizados de alcohol etílico y otros componentes alcohólicos para la elaboración de productos terminados destinados a ser consumidos como tales, sin ser sometidos a otras modificaciones. […]

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

[…]

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

[…]

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

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

a) una copia de la factura de la adquisición de alcohol etílico u otros componentes alcohólicos en la que se desglose el impuesto especial;

b) la prueba del pago del impuesto especial al proveedor, es decir, un documento de pago confirmado por el banco en el que el usuario ha abierto una cuenta;

c) la prueba de la cantidad utilizada para el fin con respecto al cual se concedió la exención, es decir, un resumen de las cantidades efectivamente utilizadas y los documentos correspondientes.»

13. Las normas de desarrollo del artículo 397 del Código Tributario disponen:

«81. (1) En los supuestos en los que se aplique una exención directa con respecto a los productos contemplados en el artículo 397, apartado 1, del Código Tributario, solo se concederá al usuario la exención del impuesto especial cuando la adquisición se efectúe directamente desde un depósito fiscal, desde sus propias adquisiciones intracomunitarias o desde sus propias operaciones de importación.

(2) En los supuestos en los que se aplique una exención indirecta con respecto a los productos contemplados en el artículo 397, apartado 1, del Código Tributario, solo se concederá al usuario la exención del impuesto especial cuando la adquisición se efectúe directamente desde un depósito fiscal, desde un destinatario registrado o desde sus propias operaciones de importación. El destinatario registrado que entregue productos destinados a ser utilizados para fines exentos del impuesto especial reflejará en la factura el valor equivalente del impuesto especial abonado al Tesoro Público.

(3) Cuando un usuario adquiera alcohol etílico a nivel intracomunitario para los fines contemplados en el artículo 397, apartado 1, letras b) a i), del Código Tributario, dicho usuario deberá tener también la condición de destinatario registrado.

(4) Cuando el alcohol etílico se importe de un tercer país para los fines contemplados en el artículo 397, apartado 1, letras b) a i), del Código Tributario, el importador deberá tener también la condición de usuario de la materia prima.

82. (1) Se concederá una exención directa del impuesto especial:

a) en los supuestos contemplados en el artículo 397, apartado 1, letras d) y f), del Código Tributario;

b) en el supuesto contemplado en el artículo 397, apartado 1, letra b), del Código Tributario, únicamente para la producción de alcohol para uso sanitario;

c) en los supuestos contemplados en el artículo 397, apartado 1, letras a), c) y e), del Código Tributario.

(2) Únicamente se beneficiarán de la exención directa prevista en el apartado 1, letras b) y c) los depositarios autorizados que operen en un régimen integrado. Por "régimen integrado" se entiende la utilización de alcohol etílico y otros componentes alcohólicos, en el depósito fiscal en el que se produjeron, para la elaboración de productos terminados destinados al consumo como tales, sin ser sometidos a otras modificaciones.

(3) En todos los supuestos en los que se aplique una exención directa, esta se concederá sobre la base de una autorización de usuario final.»

C. Derecho irlandés

14. El artículo 77, letra a), inciso iii), de la Finance Act 2003 (Ley Tributaria Irlandesa de 2003), que transpone al Derecho irlandés el artículo 27, apartado 1, letra e), de la Directiva 92/83, dispone lo siguiente:

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

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

[…]

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

[…]».

III. Litigio principal y cuestiones prejudiciales

15. A la vista de la resolución de remisión, del dictamen sobre el Derecho de Irlanda que el demandante fue autorizado a presentar al órgano jurisdiccional remitente y de las observaciones escritas de la parte demandante, los hechos y los antecedentes del litigio principal se entienden como sigue.

16. Concentrate Manufacturing Company Ireland (CMCI) es una filial irlandesa de la sociedad multinacional PepsiCo, que se dedica a la producción de productos alimenticios y bebidas. Utiliza alcohol etílico al 100 % sin desnaturalizar para fabricar aromatizantes,[7] que tienen un grado alcohólico volumétrico adquirido de entre el 15 % y el 62 % y están destinados a la elaboración de bebidas no alcohólicas. CMCI produce los aromatizantes en Irlanda y los vende a Pepsi Irlanda, otra filial irlandesa de PepsiCo. Esta última sociedad vendió aromatizantes a la parte demandante, que los utiliza para elaborar bebidas refrescantes en Rumanía. CMCI expide los aromatizantes directamente desde Irlanda a la parte demandante en Rumanía.

17. Según el dictamen sobre el Derecho irlandés, CMCI, además de depositario autorizado, es también un destinatario registrado con autorización para recibir anualmente, exento de derechos, un máximo de 1 500 000 litros de alcohol etílico sin desnaturalizar para la producción de concentrados de bebidas sin alcohol. Recibe este alcohol en su depósito fiscal en régimen suspensivo. La retirada de este producto del depósito fiscal para producir los aromatizantes constituye un despacho a consumo,[8] que exigiría el pago de impuestos especiales si no fuera por la exención prevista en el artículo 77, letra a), inciso iii), de la Ley Tributaria Irlandesa de 2003, que transpone el artículo 27, apartado 1, letra e), de la Directiva 92/83.

[7] Los aromatizantes se preparan a partir de extractos de frutas o de plantas. Dado que estos extractos no son solubles en agua, se disuelven en alcohol para preparar un concentrado líquido. A continuación, este concentrado se diluye en agua en una proporción de 1:1000 para elaborar bebidas refrescantes.

[8] Véase el artículo 7 de la Directiva 2008/118, reproducido en los puntos 8 y 9 de las presentes conclusiones. El Tribunal de Justicia interpretó esta disposición en su sentencia de 2 de junio de 2016, Polihim-SS (C-355/14, EU:C:2016:403), apartados 46 a 55.

18. La parte demandante explica que, cuando adquirió de Pepsi Irlanda los aromatizantes, entendió que el alcohol etílico utilizado para prepararlos ya se había despachado a consumo en Irlanda, que estaba exento de impuestos especiales en virtud de la legislación irlandesa que transpone el artículo 27, apartado 1, letra e), de la Directiva 92/83, y que ya no se encontraba en régimen suspensivo ni sujeto a ninguna otra formalidad administrativa en relación con el impuesto especial. No obstante, la parte demandante tuvo que abonar impuestos especiales sobre los aromatizantes en el momento de entrada en Rumanía, cuya devolución solicitó con arreglo a la legislación nacional que transpone la exención prevista en el artículo 27, apartado 1, letra e), de la Directiva 92/83. La solicitud de devolución fue denegada por motivos de fondo y de procedimiento. Por un lado, la parte demandante no había adquirido alcohol etílico para la preparación de aromatizantes, sino que había adquirido aromatizantes para la elaboración de bebidas no alcohólicas que contenían alcohol etílico. Por otro lado, los aromatizantes no habían sido transferidos de un depósito fiscal y la parte demandante no tenía la condición de destinatario registrado (en lo sucesivo, «requisitos de procedimiento»).

19. La parte demandante solicitó la anulación de las resoluciones de la Agencia Tributaria rumana por las que se desestimaba su reclamación administrativa y se denegaban las solicitudes de devolución de los impuestos especiales.

20. El órgano jurisdiccional remitente ha considerado necesario, al objeto de resolver el litigio, plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

«1) ¿Debe interpretarse el artículo 27, apartado 1, letra e), de la [Directiva 92/83] en el sentido de que solo están exentos de los impuestos especiales los productos de tipo alcohol etílico utilizados en la producción de aromatizantes para la elaboración de bebidas no alcohólicas cuyo grado alcohólico volumétrico adquirido no supera el 1,2 %, o en el sentido de que también están exentos los productos de tipo alcohol etílico que ya se han utilizado en la producción de tales aromatizantes que hayan sido o vayan a ser utilizados para la elaboración de bebidas no alcohólicas cuyo grado alcohólico volumétrico adquirido no supera el 1,2 %?

2) En el contexto de los objetivos y de la estructura general de la [Directiva 92/83] ¿debe interpretarse el artículo 27, apartado 1, letra e), de esta en el sentido de que, una vez que los productos de tipo alcohol etílico destinados a la comercialización en otro Estado miembro ya han sido despachados a consumo en un primer Estado miembro, estando exentos de impuestos especiales por utilizarse en la producción de aromatizantes para la elaboración de bebidas no alcohólicas cuyo grado alcohólico volumétrico adquirido no supera el 1,2 %, el Estado miembro de destino deberá dispensarles un trato idéntico en su territorio?

3) ¿Deben interpretarse el artículo 27, apartado 1, letra e) y el apartado 2, letra d), de la [Directiva 92/83], así como los [principios] de efectividad y [proporcionalidad], en el sentido de que permiten que un Estado miembro establezca requisitos de procedimiento según los cuales la exención está supeditada al requisito de que quien utiliza los productos sujetos a impuestos especiales tenga la condición de destinatario registrado y el vendedor de tales productos la de depositario autorizado, aunque el Estado miembro en el que se adquieren estos productos no exige que el agente económico que los comercializa tenga la condición de depósito fiscal?

4) En el contexto de los objetivos y de la estructura general de la [Directiva 92/83], ¿se oponen los principios de proporcionalidad y de efectividad, en relación con el artículo 27, apartado 1, letra e), de esta, a que la exención establecida por este precepto se deniegue a un contribuyente de un Estado miembro de destino que haya recibido productos de tipo alcohol etílico, sobre la base de que tales productos han sido considerados exentos conforme a una interpretación oficial de estos preceptos de la Directiva por las autoridades fiscales del Estado miembro de origen, constante durante un largo período, transpuesta al Derecho interno y aplicada en la práctica, pero que posteriormente resultó errónea, cuando en las circunstancias de que se trata queda excluida la existencia de fraude o de evasión fiscal en materia de impuestos especiales?»

21. La parte demandante, Irlanda, la República de Polonia, Rumanía y la Comisión Europea han presentado observaciones escritas.

IV. Admisibilidad

22. Rumanía impugna la admisibilidad de la petición de decisión prejudicial por considerar que el órgano jurisdiccional remitente no ha facilitado al Tribunal de Justicia la información exigida por el artículo 94, letra c), del Reglamento de Procedimiento del Tribunal de Justicia. [9]

23. Según reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, el procedimiento establecido por el artículo 267 TFUE es un instrumento de cooperación entre el Tribunal de Justicia y los órganos jurisdiccionales nacionales, por medio del cual el primero aporta a los segundos los elementos de interpretación del Derecho de la Unión que precisan para la solución del litigio que deban dirimir. [10]

24. De una jurisprudencia reiterada se desprende también que la necesidad de llegar a una interpretación del Derecho de la Unión que sea útil para el juez nacional exige que este defina el contexto fáctico y el régimen normativo en el que se inscriben las cuestiones que plantea o que, al menos, explique los supuestos de hecho en los que se basan tales cuestiones. En la resolución de remisión deben figurar además las razones precisas que han conducido al juez nacional a plantearse la interpretación del Derecho de la Unión y a estimar necesario someter una cuestión prejudicial al Tribunal de Justicia. [11]

25. Es cierto que la resolución de remisión dista de ser perfecta y que existen varias lagunas y discrepancias en la exposición de los hechos. Por ejemplo, no hace referencia a ninguna de las disposiciones pertinentes del Derecho rumano, aunque figuran en las observaciones escritas de la Comisión.

26. Sin embargo, en mi opinión, el órgano jurisdiccional remitente ha expuesto de manera suficientemente clara las razones que le han llevado a plantear al Tribunal de Justicia cuestiones de interpretación del Derecho de la Unión. Además, la resolución de remisión contiene suficiente información para que tanto el Tribunal de Justicia como las partes interesadas que pueden presentar observaciones comprendan adecuadamente el marco fáctico y normativo del asunto

[9] Como se refleja en las Recomendaciones del Tribunal de Justicia de la Unión Europea a los órganos jurisdiccionales nacionales, relativas al planteamiento de cuestiones prejudiciales (DO 2012, C 338, p. 1).

[10] Véanse, en este sentido, las sentencias de 5 de julio de 2012, Geistbeck (C-509/10, EU:C:2012:416), apartado 47 y jurisprudencia citada, y de 20 de junio de 2013, Impacto Azul (C-186/12, EU:C:2013:412), apartado 26 y jurisprudencia citada.

[11] Sentencia de 18 de abril de 2013, Mulders (C-548/11, EU:C:2013:249), apartado 28 y jurisprudencia citada.

principal, como demuestra el número de participantes en la fase escrita del procedimiento. Tampoco parece que la falta de claridad en cuanto a la naturaleza de los requisitos de procedimiento impuestos por las autoridades rumanas impida al Tribunal de Justicia dar una respuesta útil a la tercera cuestión prejudicial. En consecuencia, propongo al Tribunal de Justicia que admita la presente petición de decisión prejudicial y la responda en los siguientes términos.

V. Análisis jurídico

A. Sobre la primera cuestión prejudicial

27. Mediante su primera cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente desea saber si la exención prevista en el artículo 27, apartado 1, letra e), de la Directiva 92/83 se aplica únicamente al alcohol etílico destinado a la producción de aromatizantes para la elaboración de bebidas no alcohólicas cuyo grado alcohólico volumétrico adquirido no supera el 1,2 % o si también se aplica al alcohol etílico que ya se ha utilizado en la producción de tales aromatizantes. [12]

28. La Agencia Tributaria rumana considera que la exención se aplica únicamente al alcohol etílico destinado a la producción de aromatizantes para la elaboración de bebidas no alcohólicas cuyo grado alcohólico volumétrico adquirido no supera el 1,2 %. En consecuencia, denegó las solicitudes de devolución de los impuestos especiales abonados por la parte demandante en el momento de entrada de los aromatizantes en Rumanía. Rumanía respalda esta postura. La parte demandante, Irlanda, la República de Polonia y la Comisión coinciden en que la exención establecida en el artículo 27, apartado 1, letra e), de la Directiva 92/83 se aplica también al alcohol etílico que se haya utilizado para la producción de los aromatizantes.

29. Con arreglo al artículo 20 de la Directiva 92/83, por «alcohol etílico» se entiende «todos los productos con un grado alcohólico volumétrico adquirido superior al 1,2 % vol de los códigos NC 2207 y 2208, incluso cuando dichos productos formen parte de un producto incluido en otro capítulo de la NC». En el dictamen sobre el Derecho irlandés se señala que, en el momento de la adopción de la Directiva 92/83, el alcohol etílico añadido a los aromatizantes en cuestión se clasificaba en el código NC 2207 y los aromatizantes en el código NC 2208. [13] Los aromatizantes están comprendidos en la definición de alcohol etílico que figura en el artículo 20, primer guion, de la Directiva 92/83 y están sujetos a impuestos especiales. [14]

[12] La primera cuestión prejudicial se refiere a los «aromatizantes que ya se han utilizado para la elaboración de bebidas no alcohólicas cuyo grado alcohólico volumétrico adquirido no supera el 1,2 %». No obstante, el órgano jurisdiccional remitente no menciona el intercambio comercial ni la circulación de bebidas refrescantes de Irlanda a Rumanía.

[13] En el código NC 2207, se incluyen los siguientes productos: alcohol etílico sin desnaturalizar con grado alcohólico volumétrico superior o igual al 80 % vol.; alcohol etílico y aguardiente desnaturalizados, de cualquier graduación. En el código NC 2208, se incluyen los siguientes productos: alcohol etílico sin desnaturalizar con grado alcohólico volumétrico inferior al 80 % vol.; aguardientes, licores y demás bebidas espirituosas; preparaciones alcohólicas compuestas de los tipos utilizados para la elaboración de bebidas [Reglamento (CEE) n.º 2658/87 del Consejo, de 23 de julio de 1987, relativo a la nomenclatura arancelaria y estadística y al arancel aduanero común (DO 1987, L 256, p. 1)].
El Tribunal de Justicia interpretó el artículo 20 de la Directiva 92/83 en su sentencia de 12 de junio de 2008, Gourmet Classic (C-458/06, EU:C:2008:338), apartados 34 a 40.

[14] Véase el punto 6 de las presentes conclusiones.

30. En virtud del artículo 27, apartado 1, letra e), de la Directiva 92/83, los productos contemplados en dicha Directiva están exentos del impuesto especial armonizado «cuando se utilicen en la preparación de aromatizantes […]».[15] Por tanto, la aplicación de la exención depende de cuál sea la utilización del alcohol etílico.[16] Sin embargo, el tenor de la disposición no carece de ambigüedad: puede interpretarse en el sentido de que es aplicable «cuando estén destinados a utilizarse en la preparación de aromatizantes» o «cuando se hayan utilizado en la preparación de aromatizantes».[17]

31. Es preciso, pues, recurrir a los demás criterios de interpretación que el Tribunal de Justicia emplea habitualmente, es decir, a la finalidad y al contexto de la disposición objeto de análisis.[18]

32. La República de Polonia y la Comisión señalan que el objetivo que persiguen las exenciones previstas en el artículo 27 de la Directiva 92/83 es el de neutralizar la incidencia de los impuestos especiales sobre el alcohol etílico en su calidad de producto intermedio que forma parte de la composición de otros productos comerciales o industriales.[19] Ese producto es un «aromatizante para la elaboración de bebidas no alcohólicas cuyo grado alcohólico volumétrico adquirido no supere el 1,2 %».

33. Si prevaleciera la interpretación defendida por Rumanía, el alcohol etílico destinado a la producción de tales aromatizantes estaría exento de impuestos especiales, mientras que el alcohol etílico ya añadido a esos aromatizantes no lo estaría. Esta interpretación daría lugar al paradójico resultado de que el alcohol etílico quede exento de impuestos especiales cuando se destine a la producción de aromatizantes, pero tras utilizarse para dicha producción, quede nuevamente sujeto a impuestos especiales. Ciertamente, tal resultado no lograría el objetivo de neutralizar la incidencia de los impuestos especiales sobre el alcohol etílico utilizado en la preparación de aromatizantes para la elaboración de bebidas no alcohólicas cuyo grado alcohólico volumétrico adquirido no supere el 1,2 %.

34. Por lo tanto, una interpretación teleológica y contextual del artículo 27, apartado 1, letra e), de la Directiva 92/83 respalda la postura defendida por la parte demandante, Irlanda, la República de Polonia y la Comisión. Tal postura también se ve corroborada por las directrices no vinculantes emitidas por el Comité de Impuestos Especiales de la Comisión,[20] que ha examinado en varias ocasiones la aplicación de la exención prevista en el artículo 27, apartado 1, letra e).

15 De la resolución de remisión no se desprende que el órgano jurisdiccional remitente tenga dudas sobre la naturaleza del producto adquirido por la parte demandante. En las observaciones escritas tampoco se niega que el producto adquirido por la parte demandante sea un aromatizante (un producto cuyo grado alcohólico volumétrico adquirido supera el 1,2 %) que se utiliza para la elaboración de bebidas no alcohólicas cuyo grado alcohólico volumétrico adquirido no supera el 1,2 %.

16 Véase, por analogía, la sentencia de 9 de diciembre de 2010, Repertoire Culinaire (C-163/09, EU:C:2010:752), apartado 49 y jurisprudencia citada.

17 Así ocurre también en otras versiones lingüísticas de dicha Directiva, por ejemplo: en alemán: «zur Herstellung … verwendet werden»; en español: «cuando se utilicen»; en francés: «utilisés pour la production»; en neerlandés: «wanneer zij gebruikt worden»; en italiano: «impiegati per la produzione»; en portugués: «sejam utilizados».

18 «Según reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, para interpretar una disposición del Derecho de la Unión no solo debe tenerse en cuenta su tenor, sino también su contexto y los objetivos perseguidos por la normativa de la que forma parte» (sentencia de 3 de septiembre de 2020, Niki Luftfahrt C-530/19, EU:C:2020:635, apartado 23 y jurisprudencia citada).

19 Sentencias de 9 de diciembre de 2010, Repertoire Culinaire (C-163/09, EU:C:2010:752), apartado 48 y jurisprudencia citada, y de 15 de octubre de 2015, Biovet (C-306/14, EU:C:2015:689), apartado 21 y jurisprudencia citada.

20 El artículo 43, apartado 1, de la Directiva 2008/118 establece que la Comisión estará asistida por un Comité (denominado en lo sucesivo, «Comité de Impuestos Especiales»).

35. En un primer momento, el Comité de Impuestos Especiales propuso a los Estados miembros conceder la exención cuando los aromatizantes se hubieran utilizado para la elaboración de bebidas no alcohólicas, sin perjuicio de los mecanismos de control que hubieran establecido. [21] La circulación intracomunitaria de los aromatizantes estaría sujeta a las disposiciones de la Directiva 92/12/CEE. [22]

36. No obstante, después de profundizar en la cuestión, el Comité de Impuestos Especiales tuvo en cuenta el hecho de que los aromatizantes se utilizan principalmente como concentrados para la elaboración de bebidas refrescantes. Dado que no pueden consumirse sin diluir, el alcohol puede considerarse alcohol desnaturalizado. Los aromatizantes son relativamente caros, ya que su precio es superior al del alcohol más barato comercializado en la mayoría de los Estados miembros. Por último, resulta costoso purificar los aromatizantes para extraer el alcohol etílico que contienen. Teniendo en cuenta estas características, el Comité pudo concluir razonablemente que la concesión de la exención en el momento de la producción de los aromatizantes no conllevaría un riesgo de fraude fiscal. Por lo tanto, propuso que se aplicara la exención prevista en el artículo 27, apartado 1, letra e), de la Directiva 92/83 a partir de ese momento. [23]

37. En las directrices adoptadas en la reunión que celebró del 12 al 14 de noviembre de 2003, el Comité de Impuestos Especiales señaló que se había acordado de forma casi unánime que, a efectos de la circulación intracomunitaria de aromatizantes de los códigos NC 1302 1930, 2106 9020 y 3302, [24] la exención prevista en el artículo 27, apartado 1, letra e), de la Directiva 92/83 debía aplicarse a partir de la producción o de la importación de dichos productos. [25]

38. Las deliberaciones del Comité de Impuestos Especiales también permiten concluir que, contrariamente a la postura defendida por Rumanía, el alcohol etílico que se ha utilizado para la producción de aromatizantes está exento.

39. A la luz de las consideraciones que anteceden, propongo al Tribunal de Justicia que responda a la primera cuestión prejudicial planteada del siguiente modo:

El artículo 27, apartado 1, letra e), de la Directiva 92/83 debe interpretarse en el sentido de que están exentos de impuestos especiales tanto el alcohol etílico destinado a utilizarse en la producción de aromatizantes para la elaboración de bebidas no alcohólicas cuyo grado alcohólico volumétrico adquirido no supere el 1,2 %, como el alcohol etílico que ya se ha utilizado para tal fin.

[21] Véase el documento CED n.º 364, rev. 1, de 22 de enero de 2003, p. 3.

[22] Directiva del Consejo, de 25 de febrero de 1992, relativa al régimen general, tenencia, circulación y controles de los productos objeto de impuestos especiales (DO 1992, L 76, p. 1), en su versión modificada por el Reglamento (CE) n.º 807/2003 del Consejo, de 14 de abril de 2003, por el que se adaptan a la Decisión 1999/468/CE las disposiciones relativas a los comités que colaboran con la Comisión en el ejercicio de sus competencias de ejecución previstas en los actos del Consejo adoptados con arreglo al procedimiento de consulta (unanimidad) (DO 2003, L 122, p. 36).

[23] Véase el documento CED n.º 364, rev. 1, de 22 de enero de 2003, pp. 4 y 5.

[24] Los códigos NC se refieren a la nomenclatura combinada en la fecha de adopción de las directrices, a saber, 12 a 14 de noviembre de 2003. Se hace referencia a los códigos porque los aromatizantes mencionados en el artículo 27, apartado 1, letra e), de la Directiva 92/83 no se identifican de forma precisa mediante códigos NC. Se consideró que esta imprecisión era la única fuente de riesgo de fraude fiscal (véase el documento CED n.º 364, rev. 1, de 22 de enero de 2003, p. 4).

[25] Véase el documento CED n.º 458, de 19 de noviembre de 2003, p. 1.

B. Sobre la segunda cuestión prejudicial

40. Mediante su segunda cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente desea saber si el artículo 27, apartado 1, letra e), de la Directiva 92/83 debe interpretarse en el sentido de que, si el alcohol etílico se despacha a consumo en un Estado miembro y se considera exento de impuestos especiales por haber sido utilizado en la producción de aromatizantes para la elaboración de bebidas no alcohólicas cuyo grado alcohólico volumétrico adquirido no supera el 1,2 %, otros Estados miembros deben dispensar un trato idéntico al alcohol etílico contenido en dichos aromatizantes. La parte demandante, Irlanda y la Comisión consideran que la exención concedida por un Estado miembro en el que se elabora un producto debe ser reconocida por el Estado miembro al que se expida dicho producto. Rumanía observa que no puede ocurrir así en todas las circunstancias. La República de Polonia no ha formulado observaciones sobre esta cuestión.

41. A la luz de la respuesta que propongo para la primera cuestión prejudicial, los Estados miembros están obligados a eximir del pago de impuestos especiales al alcohol etílico que ya se ha utilizado en la producción de aromatizantes para la elaboración de bebidas no alcohólicas cuyo grado alcohólico volumétrico adquirido no supere el 1,2 %.

42. Además, en su jurisprudencia relativa a la interpretación del artículo 27, apartado 1, letra f), de la Directiva 92/83, aplicable por analogía al artículo 27, apartado 1, letra e), el Tribunal de Justicia subraya que, en principio, todos los Estados miembros deben reconocer la decisión de un Estado miembro de que un producto quede sujeto al impuesto especial o de que esté exento. La interpretación contraria pondría en peligro la consecución del objetivo perseguido por la Directiva 92/83 y podría obstaculizar la libre circulación de mercancías.[26] En mi opinión, también vulneraría el principio de cooperación leal entre los Estados miembros recogido en el artículo 4 TUE, apartado 3.[27]

43. Por consiguiente, cuando los aromatizantes se hayan despachado a consumo en el Estado miembro de producción en virtud de la legislación nacional que transpone el artículo 7 de la Directiva 2008/118 y dicho Estado miembro haya aplicado la exención a dichos aromatizantes en virtud de la legislación que transpone el artículo 27, apartado 1, letra e), de la Directiva 92/83,[28] el Estado miembro de destino de esos productos deberá darles un trato idéntico en su territorio, salvo que existan motivos fundados para creer que la exención se ha concedido ilegalmente.[29] A la luz de la respuesta que propongo que el Tribunal de Justicia dé a la primera cuestión prejudicial, en el caso de autos no se ha demostrado que el Estado miembro en el que se han producido y despachado a consumo los aromatizantes no haya aplicado correctamente la exención prevista en el artículo 27, apartado 1, letra e), de la Directiva 92/83.

[26] Sentencia de 9 de diciembre de 2010, Repertoire Culinaire (C-163/09, EU:C:2010:752), apartados 41 y 42.

[27] Véanse, por ejemplo, las conclusiones del Abogado General Saugmandsgaard Øe presentadas en el asunto A-Rosa Flussschiff (C-620/15, EU:C:2017:12), punto 60.

[28] Véase, asimismo, el punto 36 de las presentes conclusiones, en el que se recoge la propuesta del Comité de Impuestos Especiales según la cual la exención prevista en el artículo 27, apartado 1, letra e), de la Directiva 92/83 se aplicaría a partir del momento en que se producen los aromatizantes en cuestión.

[29] Véase, por analogía, la sentencia de 9 de diciembre de 2010, Repertoire Culinaire (C-163/09, EU:C:2010:752), apartados 43 y 44 y jurisprudencia citada.

44. Por consiguiente, propongo al Tribunal de Justicia que responda a la segunda cuestión prejudicial planteada del siguiente modo:

El artículo 27, apartado 1, letra e), de la Directiva 92/83 debe interpretarse en el sentido de que, una vez que el alcohol etílico ha sido despachado a consumo en un Estado miembro y que ese Estado miembro ha aplicado correctamente la exención del impuesto especial prevista en dicha disposición, el Estado miembro de destino deberá dispensarle un trato idéntico en su territorio.

C. Sobre la tercera cuestión prejudicial

45. Mediante su tercera cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente desea saber si el artículo 27, apartados 1, letra e), y 2, letra d), de la Directiva 92/83, así como los principios de efectividad y de proporcionalidad, permiten que un Estado miembro imponga requisitos de procedimiento a un operador de productos sujetos a impuestos especiales que se haya beneficiado de una exención en el Estado miembro en el que dichos productos se han producido o despachado a consumo.

46. La parte demandante explica que, en el marco de las adquisiciones dentro de la Unión, el Derecho rumano exige que, para poder beneficiarse de una exención en virtud del artículo 27, apartado 1, letra e), de la Directiva 92/83, los aromatizantes deberán transferirse de un depositario autorizado a un agente económico o a un destinatario registrados. Dado que adquirió los aromatizantes de una sociedad irlandesa, que los vendió tras su despacho a consumo con arreglo a la legislación irlandesa, la parte demandante afirma que no puede cumplir dichas condiciones. Las facturas correspondientes no demostraban que se hubieran abonado impuestos especiales sobre los productos y tampoco indicaban que se les hubiera aplicado un régimen suspensivo. En el dictamen sobre el Derecho irlandés se señala que la sociedad irlandesa de la que la parte demandante adquirió los aromatizantes no estaba obligada, en virtud del Derecho irlandés o del Derecho de la Unión, a ser depositario autorizado, ya que no almacenaba, transformaba, producía o enviaba productos sujetos a impuestos especiales.

47. Irlanda considera que no pueden imponerse requisitos de procedimiento a los operadores en las circunstancias establecidas en la resolución de remisión. Según la Comisión, los requisitos de procedimiento solo pueden imponerse en las circunstancias admitidas por la jurisprudencia del Tribunal de Justicia. La República de Polonia y Rumanía consideran que está justificado que se puedan imponer los requisitos de procedimiento de que se trata, ya que su objetivo es garantizar la correcta aplicación de la exención y evitar fraudes, evasiones y abusos. En particular, Rumanía considera que, si se permite que los aromatizantes circulen fuera de un régimen suspensivo,[30] existe el riesgo de que se transformen en bebidas alcohólicas para consumo sobre las que no se abonarían impuestos especiales.

48. En las dos primeras cuestiones prejudiciales se solicita la interpretación del artículo 27, apartado 1, letra e), de la Directiva 92/83. Habida cuenta de que la resolución de remisión no hace ninguna otra referencia al artículo 27, apartado 2, letra d), o a la legislación nacional que transpone esta disposición, ni a las circunstancias en las que dicha disposición podría aplicarse al litigio principal, considero que puede responderse a la tercera cuestión prejudicial atendiendo únicamente a lo dispuesto en el artículo 27, apartado 1, letra e), de la Directiva 92/83.

[30] Rumanía se refiere a los artículos 17 a 20 del capítulo IV de la Directiva 2008/118, que tratan de la circulación de productos sujetos a impuestos especiales en régimen suspensivo.

49. El artículo 27, apartado 1, interpretado a la luz del vigésimo segundo considerando de la Directiva 92/83, establece que los Estados miembros podrán definir las condiciones que permitan garantizar la correcta aplicación de las exenciones previstas en esta disposición y evitar fraudes, evasiones y abusos. Las condiciones establecidas por los Estados miembros en virtud de esta facultad no pueden exceder de lo necesario para alcanzar el objetivo enunciado en dicha disposición. [31] En las circunstancias en que surgió el litigio principal ante el órgano jurisdiccional remitente, parece que el ejercicio de esta facultad se limita a comprobar que los aromatizantes se utilizan efectivamente en la elaboración de bebidas no alcohólicas cuyo grado alcohólico volumétrico adquirido no supere el 1,2 %.

50. Además, en el ejercicio de la facultad de que disponen de establecer las condiciones a las que se supedita la exención prevista en el artículo 27, apartado 1, letra e), de la Directiva 92/83, los Estados miembros deben respetar los principios generales del Derecho que forman parte del ordenamiento jurídico de la Unión, entre los cuales figuran, en particular, los principios de proporcionalidad y de efectividad. [32]

51. En virtud del principio de proporcionalidad, ha de examinarse si los requisitos de procedimiento no rebasan los límites de lo que resulta apropiado y necesario para el logro de los objetivos legítimamente perseguidos por el artículo 27, apartado 1, letra e), de la Directiva 92/83, entendiéndose que, cuando se ofrezca una elección entre varias medidas adecuadas, debe recurrirse a la menos onerosa, y que las desventajas ocasionadas no deben ser desproporcionadas con respecto a los objetivos perseguidos. [33]

52. En virtud del principio de efectividad, las modalidades procesales nacionales no deben hacer imposible o excesivamente difícil el ejercicio de los derechos conferidos por el Derecho de la Unión. [34]

53. Corresponde al órgano jurisdiccional remitente, que conoce del litigio principal y que debe asumir la responsabilidad de su resolución judicial definitiva, determinar si las modalidades que las autoridades tributarias rumanas pretenden aplicar cumplen los requisitos descritos en los puntos 50 a 52 de las presentes conclusiones. Las siguientes consideraciones pueden ayudar al órgano jurisdiccional remitente en el desempeño de esa tarea.

54. Por lo que se refiere al objetivo de garantizar la correcta aplicación de la exención y de evitar fraudes, evasiones y abusos, deben tenerse en cuenta las siguientes circunstancias: i) que los aromatizantes se habían despachado a consumo en el Estado miembro en el que se produjeron; ii) que ese mismo Estado miembro había aplicado correctamente la exención a los aromatizantes; iii) que el Comité de Impuestos Especiales consideraba que la concesión de la exención en el momento de la producción de los aromatizantes no conllevaba un riesgo de fraude fiscal; [35] e iv) que no existen indicios de que la parte demandante intentara beneficiarse de la exención de forma fraudulenta.

[31] Véase la sentencia de 9 de diciembre de 2010, Repertoire Culinaire (C-163/09, EU:C:2010:752), apartado 51.

[32] Véanse, por analogía, las sentencias de 13 de julio de 2017, Vakarų Baltijos laivų statykla (C-151/16, EU:C:2017:537), apartado 45 y jurisprudencia citada, y de 7 de noviembre de 2019, Petrotel-Lukoil (C-68/18, EU:C:2019:933), apartado 56 y jurisprudencia citada.

[33] Véase la sentencia de 9 de marzo de 2010, ERG y otros (C-379/08 y C-380/08, EU:C:2010:127), apartado 86 y jurisprudencia citada.

[34] Véase la sentencia de 18 de octubre de 2012, Pelati (C-603/10, EU:C:2012:639), apartados 23 y 25 y jurisprudencia citada.

[35] Véanse las consideraciones expuestas en el punto 36 de las presentes conclusiones.

55. En cuanto a la aplicación de los principios de proporcionalidad y de efectividad, el órgano jurisdiccional remitente debe tener en cuenta la afirmación de la parte demandante según la cual no puede cumplir los requisitos de procedimiento porque los aromatizantes se produjeron y despacharon a libre práctica en el Estado miembro que concedió la exención.

56. En las circunstancias del asunto del que conoce el órgano jurisdiccional remitente, parece que la aplicación de los requisitos de procedimiento en los que insisten las autoridades rumanas es muy probable que lleve a privar de manera ilegal a la parte demandante de su derecho a beneficiarse de una exención del impuesto especial correctamente concedida por otro Estado miembro. En este contexto, el órgano jurisdiccional remitente debería tener en cuenta la jurisprudencia del Tribunal de Justicia según la cual el incumplimiento de requisitos puramente formales, que no son necesarios para garantizar el cumplimento de los requisitos de fondo relativos a la utilización efectiva de los productos de que se trate, no puede poner en entredicho el derecho de la parte demandante a beneficiarse de la exención obligatoria prevista en el artículo 27, apartado 1, letra e), de la Directiva 92/83. [36]

57. Por consiguiente, propongo al Tribunal de Justicia que responda a la tercera cuestión prejudicial planteada del siguiente modo:

El artículo 27, apartado 1, letra e), de la Directiva 92/83, así como los principios de efectividad y de proporcionalidad solo permiten que un Estado miembro imponga requisitos de procedimiento a un operador de productos sujetos a impuestos especiales que se haya beneficiado de una exención en el Estado miembro en el que dichos productos se han producido o despachado a consumo cuando dichos requisitos sean estrictamente necesarios para garantizar la correcta aplicación de la exención de que se trate y evitar fraudes, evasiones o abusos. Al imponer tales requisitos de procedimiento, los Estados miembros deben respetar los principios generales del Derecho de la Unión, en particular los principios de proporcionalidad y de efectividad.

D. Sobre la cuarta cuestión prejudicial

58. La cuarta cuestión prejudicial parece basarse en el supuesto de que el Estado miembro en el que se produjeron los aromatizantes no aplicó correctamente la exención prevista en el artículo 27, apartado 1, letra e), de la Directiva 92/83. En caso de que el Tribunal de Justicia responda a la primera cuestión prejudicial planteada por el órgano jurisdiccional remitente de la manera propuesta en las presentes conclusiones, la cuarta cuestión prejudicial se basaría en una hipótesis errónea, de modo que no requiere respuesta.

[36] Véanse, por analogía, las sentencias de 27 de septiembre de 2007, Collée (C-146/05, EU:C:2007:549), apartado 31; de 13 de julio de 2017, Vakarų Baltijos laivų statykla (C-151/16, EU:C:2017:537), apartado 46 y jurisprudencia citada, y de 7 de noviembre de 2019, Petrotel-Lukoil (C-68/18, EU:C:2019:933), apartado 59 y jurisprudencia citada.

VI. Conclusión

59. En virtud de las consideraciones anteriores, propongo al Tribunal de Justicia que responda del siguiente modo al Tribunalul București (Tribunal de Distrito de Bucarest, Rumanía):

«1) El artículo 27, apartado 1, letra e), de la Directiva 92/83/CEE del Consejo, de 19 de octubre de 1992, relativa a la armonización de las estructuras de los impuestos especiales sobre el alcohol y las bebidas alcohólicas debe interpretarse en el sentido de que están exentos de impuestos especiales tanto el alcohol etílico destinado a utilizarse en la producción de aromatizantes para la elaboración de bebidas no alcohólicas cuyo grado alcohólico volumétrico adquirido no supere el 1,2 %, como el alcohol etílico que ya se ha utilizado para tal fin.

2) El artículo 27, apartado 1, letra e), de la Directiva 92/83 debe interpretarse en el sentido de que, una vez que el alcohol etílico ha sido despachado a consumo en un Estado miembro y que ese Estado miembro ha aplicado correctamente la exención del impuesto especial prevista en dicha disposición, el Estado miembro de destino deberá dispensarle un trato idéntico en su territorio.

3) El artículo 27, apartado 1, letra e), de la Directiva 92/83, así como los principios de efectividad y de proporcionalidad solo permiten que un Estado miembro imponga requisitos de procedimiento a un operador de productos sujetos a impuestos especiales que se haya beneficiado de una exención en el Estado miembro en el que dichos productos se han producido o despachado a consumo cuando dichos requisitos sean estrictamente necesarios para garantizar la correcta aplicación de la exención de que se trate y evitar fraudes, evasiones o abusos. Al imponer tales requisitos de procedimiento, los Estados miembros deben respetar los principios generales del Derecho de la Unión, en particular los principios de proporcionalidad y de efectividad.»