CONCLUSIONES DEL ABOGADO GENERAL SR. DÁMASO RUIZ-JARABO COLOMER

presentadas el 15 de junio de 2000 *

1. Con este recurso, presentado con arreglo al artículo 173 del Tratado CE (actualmente artículo 230 CE, tras su modificación), la República Italiana solicita al Tribunal de Justicia que anule la Decisión 98/617/CE, [1] por la que la Comisión le denegó la autorización para prohibir la concesión de una exención de impuestos especiales a determinados productos alcohólicos.

I. La normativa comunitaria

A. *Normativa sobre impuestos especiales*

2. La Directiva 92/83/CEE [2] prevé que los Estados miembros apliquen un impuesto especial al alcohol etílico (artículo 19, apartado 1), que se fija por hectolitro de alcohol puro a 20 °C y se calcula por referencia al número de hectolitros de alcohol puro a un tipo que, en principio, es el mismo para todos los productos sujetos a este impuesto especial (artículo 21).

3. No obstante, la Directiva establece ciertas exenciones. En concreto, en virtud del artículo 27:

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

a) cuando sean distribuidos en forma de alcohol totalmente desnaturalizado con arreglo a las disposiciones de un Estado miembro y dichos requisitos hayan sido debidamente notificados y aceptados con arreglo a lo dispuesto en los apartados 3 y 4. [3] Esta exención dependerá de la aplicación de las disposiciones de la Directiva 92/12/CEE [4] a la circulación comercial de alcohol totalmente desnaturalizado;

* Lengua original: español.

1 — DO 1998 L 295, p. 43.

2 — Directiva 92/83/CEE del Consejo, de 19 de octubre de 1992, relativa a la armonización de las estructuras de los impuestos especiales sobre el alcohol y las bebidas alcohólicas (DO L 316, p. 21).

3 — Los apartados 3 y 4 prevén el procedimiento para la comunicación y aprobación, en el ámbito comunitario, de los métodos de desnaturalización nacionales. De acuerdo con las notificaciones efectuadas por los Estados miembros, la Comisión adoptó el Reglamento (CE) nº 3199/93 de la Comisión, de 22 de noviembre de 1993, relativo al reconocimiento mutuo de procedimientos para la desnaturalización completa del alcohol a efectos de su exención de los impuestos especiales (DO L 288, p. 12). Por lo que se refiere a Italia, la notificación de un cambio en la fórmula del desnaturalizador autorizado en dicho Estado hizo necesaria la adopción, por la Comisión, del Reglamento (CE) nº 2559/98 (DO 1998, L 320, p. 27), que modificó el Reglamento de base.

4 — Directiva 92/12/CEE del Consejo, de 25 de febrero de 1992, relativa al régimen general, tenencia, circulación y controles de los productos objeto de impuestos especiales (DO L 76, p. 1).

b) cuando hayan sido desnaturalizados con arreglo a las disposiciones de un Estado miembro y utilizados para la fabricación de cualquier producto no destinado al consumo humano;

[...]

5. Si un Estado miembro considera que un producto exento con arreglo a las letras a) o b) del apartado 1 del presente artículo origina fraudes, evasiones o abusos, podrá negarse a conceder una exención o anular la ya concedida e informará inmediatamente de ello a la Comisión. La Comisión informará de ello a los demás Estados miembros en el plazo de un mes desde la recepción de la información. La decisión definitiva se adoptará con arreglo al procedimiento establecido en el artículo 24 de la Directiva 92/12/CEE. Los Estados miembros no estarán obligados a dar efecto retroactivo a dicha decisión.

[...]»

4. Con arreglo al artículo 7, apartado 4, de la Directiva 92/12, a la que se refiere el artículo 27, apartado 1, letra a), de la Directiva 92/83, los productos sujetos a impuestos especiales, que ya hayan sido puestos a consumo en un Estado miembro, circularán entre los territorios de los distintos Estados miembros al amparo de un documento de acompañamiento que mencionará los principales elementos del documento contemplado en el apartado 1 del artículo 18 de la misma Directiva. [5]

5. Esta disposición fue desarrollada por el Reglamento (CEE) nº 3649/92. [6] Con arreglo a su artículo 5:

«El documento simplificado de acompañamiento se utilizará asimismo para amparar la circulación comercial intracomunitaria de alcohol totalmente desnaturalizado, a que se refiere la letra a) del apartado 1 del artículo 27 de la Directiva 92/83/CEE del Consejo.»

6. Este precepto excluye que la circulación de alcohol totalmente desnaturalizado esté sometida a la obligación de utilizar el documento administrativo de acompañamiento para la circulación en régimen suspensivo de los productos objeto de impuestos especiales (es decir, los productos que aún no han satisfecho la obligación de

5 — El artículo 18, apartado 1, de la Directiva 92/12 establece: «Sin perjuicio de la posible utilización de procedimientos informatizados, todo producto objeto de impuestos especiales que circule en régimen suspensivo entre territorios de distintos Estados miembros irá acompañado de un documento cumplimentado por el expedidor. Podrá tratarse de un documento administrativo o de un documento comercial. La forma y el contenido de este documento se establecerán conforme al procedimiento previsto en el artículo 24 de la presente Directiva.»

6 — Reglamento (CEE) nº 3649/92 de la Comisión, de 17 de diciembre de 1992, relativo a un documento simplificado de acompañamiento en la circulación intracomunitaria de productos sujetos a impuestos especiales, que hayan sido despachados a consumo en el Estado miembro de partida (DO L 369, p. 17).

tributación), al que se refiere el artículo 18, apartado 1, de la Directiva 92/12. Este documento está definido en el Reglamento (CEE) nº 2719/92. [7]

B. *Normativa sobre cosméticos*

7. La Directiva 80/232/CEE [8] tiene por objeto, según su artículo 5, impedir a los Estados miembros «denegar, prohibir o restringir la comercialización de los envases previos que cumplan las disposiciones de la presente Directiva, por motivos relacionados con el valor de la cantidad nominal en el caso de los envases previos enumerados en el anexo I [...]».

8. El anexo I establece, para los productos a los que se refiere el artículo 1 de la Directiva, la gama de los valores de las cantidades nominales del contenido de los envases previos. En el punto 7 (Cosméticos: productos de belleza y de tocador) de dicho anexo, figura un punto 7.4 que se refiere a los «Productos a base de alcohol que contengan menos del 3 % en volumen de aceite de perfume natural o sintético y menos del 70 % en volumen de alcohol etílico puro: aguas aromáticas, lociones capilares, lociones para antes y después del afeitado.»

9. Por último, cabe señalar la Directiva 76/768/CEE. [9] En su artículo 1, apartado 1, define del siguiente modo los «productos cosméticos»:

«Se entenderá por producto cosmético toda sustancia o preparado destinado a ser puesto en contacto con las diversas partes superficiales del cuerpo humano (epidermis, sistemas piloso y capilar, uñas, labios y órganos genitales externos) o con los dientes y las mucosas bucales, con el fin exclusivo o principal de limpiarlos, perfumarlos, modificar su aspecto y/o corregir los olores corporales y/o protegerlos o mantenerlos en buen estado».

II. Antecedentes del litigio

A. *La solicitud de la República Italiana*

10. En junio y julio de 1997, la administración tributaria italiana comunicó a la Comisión que, mediante el Decreto ministerial nº 524, de 9 de julio de 1996, [10] se habían establecido en aquel país determinados requisitos que deberían cumplir los productos alcohólicos para poder beneficiarse de la exención de impuestos especiales prevista en el artículo 27, apartado 1, letra b), de la Directiva 92/83.

7 — Reglamento (CEE) nº 2719/92 de la Comisión, de 11 de septiembre de 1992, relativo al documento administrativo de acompañamiento de los productos sujetos a impuestos especiales que circulen en régimen de suspensión (DO L 276, p. 1).

8 — Directiva 80/232/CEE del Consejo, de 15 de enero de 1980, relativa a la aproximación de las legislaciones de los Estados miembros sobre las gamas de cantidades nominales y de capacidades nominales admitidas para ciertos productos en envases previos (DO L 51, p. 1).

9 — Directiva 76/768/CEE del Consejo, de 27 de julio de 1976, relativa a la aproximación de las legislaciones de los Estados miembros en materia de productos cosméticos (DO L 262, p. 169). Esta Directiva ha sido modificada, entre otras, por la Directiva 93/35/CEE del Consejo, de 14 de junio de 1993 (DO L 151, p. 32).

10 — *Gazzetta Ufficiale* nº 237, de 9 de octubre de 1996.

Entre los requisitos establecidos figuraban, en particular:

— el de presentar a la desnaturalización sólo alcohol puro para producir perfumes y cosméticos, y no alcohol de desecho, y

— el de que el contenido en alcohol no superara un 40 % en ciertos productos de limpieza doméstica.

La finalidad de dichos requisitos, que se limitaban a reflejar la composición normal de esos productos, era evitar que mercancías preparadas de manera anormal pudieran disfrutar indebidamente de las fórmulas de desnaturalización y de los procedimientos de circulación y de depósito previstos para ciertas categorías de mercancías. En particular, en el caso de los cosméticos, se trataba de prevenir que determinados productos, comercializados como perfumes sin reunir sus características propias, pudieran, en realidad, al ser algo más desnaturalizados, sustituir de hecho al alcohol completamente desnaturalizado al que se refiere el artículo 27, apartado 1, letra a), de la Directiva 92/83. La administración tributaria italiana señalaba que este último tipo de alcohol ofrece mayores garantías, desde el punto de vista de la prevención de los fraudes, a causa tanto de la mayor desnaturalización como de los procedimientos más estrictos de circulación y de almacenamiento.

11. Según indica el Gobierno italiano en su demanda, la aplicación de los requisitos mencionados fue suspendida a raíz de la apertura de un procedimiento de infracción por omisión de la comunicación previa de normas técnicas. No obstante, la administración italiana insistió en obtener la autorización para denegar la exención de los impuestos especiales a los productos que pudieran dar lugar a evasión, fraude o abuso.

12. En la réplica, el Estado demandante explica del siguiente modo la técnica de desnaturalización y los riesgos de fraude fiscal.

La desnaturalización tiene por finalidad hacer que el alcohol sea tóxico y que no pueda ingerirse ni ser regenerado para uso alimenticio. Las fórmulas de desnaturalización imponen, para la producción de detergentes, la utilización del desnaturalizante aprobado por el Estado. Se trata de un estabilizador altamente tóxico del producto que impide la regeneración química del alcohol en alcohol bebible.

Los perfumes, que están también exentos del impuesto especial, plantean un problema particular. Sólo pueden fabricarse con desnaturalizantes perfumados, especiales y suaves. Como el alcohol impuro es maloliente y contiene cuerpos orgánicos de productos de destilación (como los aldehídos, las cetonas y el metanol, tóxicos para la salud humana), incompatibles con el empleo sobre el rostro, la piel o las

mucosas, es necesario utilizar alcohol de buena calidad para fabricar un perfume.

Aunque su desnaturalización sea menor y, por ello, fácil su regeneración, el alcohol utilizado en un perfume no será regenerado, ya que dicha operación resultaría muy cara, dado el precio del alcohol puro. En cambio, la misma operación sería rentable si la normativa permitiera la utilización de alcohol de desecho para realizar un «perfume».

Por esta razón, el Gobierno italiano considera que la obligación de utilizar alcohol puro para la producción de perfumes y de cosméticos constituye un instrumento de lucha contra el contrabando y la evasión fiscal. Afirma que, en Italia, se ha comprobado un caso en el que un producto, obtenido con alcohol de desecho débilmente perfumado, tras haber sido declarado cosmético por el fabricante, fue comercializado como producto de limpieza doméstica y, por tanto, como sucedáneo del alcohol completamente desnaturalizado, al que se refiere el artículo 27, apartado 1, letra a), de la Directiva 92/83, sin quedar sometido a las reglas más estrictas de desnaturalización, circulación y almacenamiento previstas para este último producto.

B. *La Decisión 98/617/CE de la Comisión*

13. El 21 de octubre de 1998, la Comisión denegó a Italia la autorización solicitada. [11] Dicha institución consideró:

«11) Por lo que respecta a los motivos aducidos por Italia para denegar una exención a los productos de cosmética (perfumes) que contienen alcohol impuro, la utilización de alcohol impuro barato en la fabricación de productos incluidos en la letra b) del apartado 1 del artículo 27 no puede considerarse causa de fraude, evasión o abuso ya que, por un lado, el alcohol impuro entraña menos riesgo de uso inadecuado y, por otro, al margen de que los cosméticos fabricados con alcohol impuro sean más o menos baratos, la letra b) del apartado 1 del artículo 27 no se aplica exclusivamente a productos caros, dado que dicha disposición abarca productos muy dispares con una gama de precios muy variada. La Directiva tampoco incluye disposición alguna que establezca que los productos exentos en virtud de la letra b) del apartado 1 del artículo 27 (no destinados al consumo humano) deben elaborarse a partir de alcohol puro.

11 — De acuerdo con el procedimiento establecido en el artículo 27, apartados 4 y 5, de la Directiva 92/83, la Comisión adoptó su Decisión tras haber recabado la aprobación del «Comité de impuestos especiales» previsto en el artículo 24 de la Directiva 92/12 e integrado por representantes de los Estados miembros. La Comisión subraya que los argumentos presentados por las autoridades italianas fueron tan poco convincentes que los miembros del Comité de impuestos especiales se pronunciaron de manera unánime (catorce Estados miembros contra la posición de Italia) en favor del proyecto de Decisión de denegar la solicitud.

12) Además, teniendo en cuenta que la letra b) del apartado 1 del artículo 27 no sólo abarca los cosméticos, aunque éstos supongan la mayor parte de los productos incluidos, sino también otros productos utilizados, entre otras cosas, para la limpieza, la utilización de los bienes descritos como cosméticos para usos de limpieza no afecta a su clasificación como productos de la letra b) del apartado 1 del artículo 27 ni puede considerarse una evasión, un fraude o un abuso. Esto parece evidente si se tiene en cuenta que en algunos Estados miembros no es infrecuente que las colonias y otros productos afines se utilicen para usos no cosméticos tales como la limpieza. El hecho de que los alcoholes "totalmente desnaturalizados" contemplados en la letra a) del apartado 1 del artículo 27 puedan utilizarse asimismo con otra finalidad carece de relevancia en el presente caso.

[...]

16) Por otro lado, Italia no ha demostrado que alguno de los productos objeto de su denegación de exención haya dado lugar a una evasión, fraude o abuso. Tampoco ningún otro Estado miembro (en la mayoría de los cuales los tipos del impuesto son mucho más elevados que en Italia) ha comunicado que hayan surgido problemas de evasión, fraude o abuso derivados de la exención de dichos productos.»

III. Pretensiones de las partes

14. El Gobierno italiano solicita al Tribunal de Justicia que anule la Decisión de la Comisión y se la devuelva para nuevo examen, y que condene en costas a la institución demandada.

15. Por su parte, la Comisión solicita al Tribunal que desestime el recurso y que condene en costas a la República Italiana.

IV. Motivos de recurso

16. La República Italiana basa su recurso en una infracción y una aplicación errónea de los apartados 1, letras a) y b), y 5, del artículo 27 de la Directiva 92/83, así como del artículo 1 de la Directiva 76/768 y del anexo I, punto 7.4, de la Directiva 80/232. Alega además un error en las condiciones, falta de lógica y motivación insuficiente.

En concreto, el Gobierno demandante considera que la Decisión impugnada es inválida y debe ser anulada:

— por afirmar, de manera general y a pesar de lo dispuesto en el anexo I,

punto 7.4, de la Directiva 80/232, que los productos cosméticos pueden fabricarse utilizando alcohol que no sea puro;

— por admitir, en contra de lo establecido en el artículo 1, apartado 1, de la Directiva 76/768, modificada por la Directiva 93/35, que los productos cosméticos puedan destinarse a otros usos distintos de la aplicación sobre el cuerpo humano y que puedan, por consiguiente, fabricarse específicamente para destinarlos a esos usos diferentes;

— por cuanto, al no distinguir entre los conceptos de evasión, fraude o abuso, a los que se refiere el artículo 27, apartados 1 y 5, de la Directiva 92/83, y al asimilarlos todos al de evasión, la Comisión no considera abuso el intento de beneficiarse indebidamente de un régimen de control fiscal más favorable; y

— por cuanto, al suprimir todos los límites por lo que se refiere al contenido en alcohol y al permitir de este modo la preparación de productos en esencia similares, por su composición y sus posibilidades de utilización, al alcohol completamente desnaturalizado, que hay que someter a un régimen más favorable, la Comisión crea, entre productos que presentan el mismo riesgo de evasión, una discriminación de naturaleza fiscal que afecta también al mercado y, por tanto, a la competitividad de los propios productos.

V. Análisis jurídico

A. *Productos sujetos al impuesto especial sobre el alcohol etílico*

17. Según la Comisión, de los artículos 20, 25 y 27 de la Directiva 92/83 se deduce que los únicos productos sujetos al impuesto especial sobre el alcohol etílico son las bebidas alcohólicas. Al quedar los demás alcoholes etílicos obligatoriamente liberados del impuesto, no sería lógico negar la exención a un alcohol etílico no contenido en una bebida alcohólica por el mero hecho de que haya sido clasificado, de manera inapropiada, de alcohol exento en virtud del artículo 21, apartado 1, letra b), en lugar de alcohol exento en virtud de la letra a) de la misma disposición.

18. Es cierto que, en la primera fase de las largas negociaciones que precedieron a la adopción de la Directiva 92/12, [12] la Comi-

12 — Las primeras propuestas de la Comisión se publicaron en 1972.

sión propugnó que los impuestos especiales sólo recayeran sobre los alcoholes destinados al consumo humano. [13] Sin embargo, no parece que el Consejo hiciera suya esta iniciativa.

19. En efecto, tras disponer, en el apartado 1 de su artículo 19, que «Los Estados miembros aplicarán un impuesto especial al alcohol etílico con arreglo a lo dispuesto en la presente Directiva», el artículo 20 de la Directiva 92/83 establece lo siguiente:

«A efectos de la presente Directiva, se entenderá por "alcohol etílico":

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

— los productos de los códigos NC 2204, 2205 y 2206 con un grado alcohólico volumétrico adquirido superior al 22 % vol;

— los aguardientes que contengan productos en solución o no.»

20. De acuerdo con el artículo 26 de la Directiva 92/83, las referencias a los códigos de la Nomenclatura Combinada se entenderán hechas a la versión que esté vigente en el momento de adopción de la Directiva. [14] Pues bien, aunque es cierto que la práctica totalidad de los productos a los que se refieren los códigos mencionados en el artículo 20 son bebidas alcohólicas, no lo es menos que el código NC 2207 comprende también el «alcohol etílico y aguardiente desnaturalizados, de cualquier graduación», que no pueden, en ningún caso, calificarse de bebidas alcohólicas.

21. Así pues, la Directiva 92/83 establece el principio de la sujeción al impuesto especial de los alcoholes etílicos no destinados al consumo humano, sin perjuicio de que puedan quedar exentos si cumplen los requisitos que se señalan en su artículo 27.

13 — El artículo 7 de la propuesta de directiva del Consejo relativa a la armonización de los impuestos especiales sobre el alcohol, presentada por la Comisión el 7 de marzo de 1972, eximía del impuesto al alcohol etílico utilizado bajo control fiscal para la obtención de productos no destinados al consumo humano, así como para la fabricación de productos de perfumería o de higiene y productos cosméticos. También quedaba exento el alcohol etílico totalmente desnaturalizado con arreglo a las disposiciones nacionales (DO C 43, p. 25).

14 — Se trata del Reglamento (CEE) nº 2587/91 de la Comisión, de 26 de julio de 1991, por el que se modifica el anexo I del Reglamento (CEE) nº 2658/87 del Consejo, relativo a la Nomenclatura arancelaria y estadística y al Arancel aduanero común (DO L 259, p. 1).

22. No creo que el artículo 25 de la Directiva 92/83, citado por la Comisión, pueda llevar a otra conclusión. Según esta disposición: «Los Estados miembros podrán devolver el importe del impuesto especial pagado sobre aquellas bebidas alcohólicas que hayan sido retiradas del mercado por no ser aptas para el consumo humano debido a su estado o su antigüedad.» En mi opinión, del hecho de que este artículo se refiera únicamente a las *bebidas alcohólicas* no puede deducirse que el impuesto especial no recaiga más que en los productos destinados al consumo humano. Como he señalado, el ámbito de aplicación de este impuesto especial se establece en el artículo 20, mientras que el artículo 25 constituye sólo una disposición particular aplicable a un tipo determinado de los productos sujetos al impuesto.

23. En la dúplica, la Comisión afirma que, en cualquier caso, dada la gran variedad de métodos de desnaturalización de que disponen los operadores económicos (métodos aprobados en derecho comunitario y métodos nacionales a los que se aplica el principio de reconocimiento mutuo entre los Estados miembros), es inconcebible, salvo en caso de introducción clandestina en el mercado, que un operador no utilice uno de ellos. Considera que, antes de comercializar un alcohol desnaturalizado, un fabricante o un distribuidor no sólo honrados, sino razonables, se asegurarán ante todo de que dicho alcohol cumple las condiciones de desnaturalización comunitarias o nacionales exigidas para obtener la exención, por la razón evidente de que un alcohol desnaturalizado gravado con la pesada carga fiscal del impuesto especial previsto para el alcohol etílico tendría un precio demasiado elevado y sería invendible.

24. Este argumento tampoco me parece convincente. El gran número de métodos de desnaturalización que, según la Comisión, se aceptan en los ámbitos comunitario o nacional supone sólo que a los operadores les resultará sencillo obtener la exención. No obstante, lo cierto es que el artículo 27, apartado 1, de la Directiva 92/83 vincula la obtención de la exención a la utilización de uno de los métodos de desnaturalización aprobados por una norma comunitaria [letra a)] o por una norma nacional [letra b)]. Si, por cualquier motivo, el método de desnaturalización empleado no corresponde a ninguna de estas dos categorías, el alcohol que resulte no podrá beneficiarse de la exención prevista en esas dos disposiciones, con independencia de la calificación que se pueda dar al operador que actúe de ese modo.

25. Considero, por tanto, que la Comisión no tiene razón cuando afirma que, en cualquier caso, los alcoholes etílicos desnaturalizados están exentos de los impuestos especiales y que carece de trascendencia, en el plano fiscal, que un alcohol esté encuadrado en la letra a) o en la letra b) del apartado 1 del artículo 27 de la Directiva 92/83. Como he mostrado, no es exacto que dichos alcoholes estén *siempre* exentos del impuesto especial, sino que, para estarlo, tendrán que cumplir los requisitos que se señalan en la mencionada disposición.

B. *Las alegaciones referidas a una supuesta infracción de la Directiva 80/232 y de las Directivas 76/768 y 93/35*

26. El Gobierno italiano afirma que los diferentes regímenes establecidos en las

letras a) y b) del apartado 1 del artículo 27 de la Directiva 92/83 guardan una estrecha relación con los diversos tipos de productos, en la medida en que las fórmulas de desnaturalización han sido estudiadas teniendo en cuenta el destino específico de cada uno de ellos. Es necesario, por tanto, que todo producto reciba una clasificación exacta, de acuerdo con su composición y su utilización, para evitar que pueda beneficiarse de modo abusivo de un régimen más favorable del que le corresponde, provocando no sólo un riesgo para la hacienda pública, sino también una distorsión de la competencia en perjuicio de los operadores honestos.

Aduce que, al denegarle la autorización para prohibir la exención prevista en la letra b) de la mencionada disposición a productos presentados como «perfumes», pero fabricados con alcohol de desecho, la Comisión no ha tomado en consideración la circunstancia de que la Directiva 80/232 impone la utilización de alcohol puro, al menos para la fabricación de determinadas categorías de cosméticos.

El Gobierno demandante sostiene, asimismo, que la Comisión, al juzgar irrelevante, desde un punto de vista fiscal, que los productos «cosméticos» puedan emplearse para la limpieza doméstica, ignora las disposiciones de las Directivas 76/768 y 93/35.

27. De la redacción de las letras a) y b) del apartado 1 del artículo 27 de la Directiva 92/83 no puede inferirse, en mi opinión, que determinados tipos de productos, como los detergentes, deban necesariamente quedar comprendidos en la letra a), como parece sugerir el Estado demandante. Estimo por el contrario, al igual que la Comisión, que lo esencial a la hora de conceder o de denegar la exención es el método de desnaturalización. Si es uno de los aprobados en el ámbito comunitario, el alcohol queda liberado del impuesto especial en aplicación de la letra a). Si, en cambio, el alcohol contenido en un producto no destinado al consumo humano ha sido desnaturalizado con arreglo a un método aprobado en un Estado miembro, procede aplicar la exención prevista por la letra b). Por último, si el método de desnaturalización no corresponde a uno de los homologados por la normativa comunitaria ni por los sistemas jurídicos nacionales, el producto no tiene derecho a exención.

28. Por tanto, sería contrario a la Directiva 92/83 denegar la exención de un producto que cumple los requisitos de su artículo 27, apartado 1, letra b), por el mero hecho de comprobar que su destino real no corresponde a la denominación que el operador le ha dado. Como afirma acertadamente la Comisión, ni la utilización de alcohol puro ni el contenido máximo en alcohol han sido considerados por el legislador comunitario como criterios para la aplicación de la exención.

29. Tampoco puede servir de justificación, por la misma razón, que las condiciones impuestas reflejen la composición normal de los productos. Si bien es cierto que, en relación con los cosméticos, la Directiva

80/232, en el punto 7.4 de su anexo I, se refiere sólo al alcohol puro, un producto presentado como cosmético que contenga alcohol impuro no puede ni debe ser sancionado con la pérdida de la exención, siempre que reúna los requisitos establecidos en el artículo 27, apartado 1, de la Directiva 92/83. En cambio, los Estados miembros podrán, de conformidad con las directivas comunitarias, prohibir su comercialización y, llegado el caso, imponer las sanciones económicas o incluso penales previstas en sus respectivos derechos internos. Lo mismo cabe decir de la otra condición establecida por el Gobierno italiano, referida al contenido máximo en alcohol de los productos de limpieza doméstica.

30. Por consiguiente, considero que debe desestimarse la alegación fundada en una supuesta infracción de la Directiva 80/232 relativa a los productos cosméticos. La Comisión, en la Decisión impugnada, no afirma que estos productos puedan obtenerse con alcohol impuro. Lo que mantiene, a mi modo de ver correctamente, es que el uso de ese tipo de alcohol en productos que se hayan presentado como cosméticos no impide que se aplique la exención, si el alcohol empleado ha sido desnaturalizado de acuerdo con uno de los métodos mencionados en el artículo 27, apartado 1, de la Directiva 92/83.

31. La misma suerte debe correr la alegación referida a la supuesta infracción de la Directiva 76/768, modificada por la Directiva 93/35. Es verdad que esta Directiva establece que sólo pueden calificarse de «productos cosméticos» las sustancias o preparados destinados a utilizarse directamente sobre el cuerpo humano (artículo 1, apartado 1) y que los Estados miembros han de adoptar las disposiciones necesarias para que en las etiquetas, presentación y publicidad de los productos cosméticos no se les atribuyan características de las que carecen (artículo 6, apartado 3). Así pues, un producto para la limpieza doméstica, como un detergente, no puede aparecer bajo la denominación de «producto cosmético».

Ahora bien, como he dicho antes, el que un producto de limpieza doméstica no pueda presentarse con la denominación de producto cosmético no significa que el alcohol desnaturalizado con el que se fabrica deba perder el beneficio de la exención de impuestos especiales establecida por la Directiva 92/83 si cumple los requisitos previstos en las letras a) o b) del apartado 1 de su artículo 27. Aquí también lo que pueden —y deben— hacer los Estados miembros es prohibir su comercialización como productos cosméticos y, si procede, imponer a los responsables sanciones económicas, o incluso penales, de acuerdo con la normativa vigente en cada Estado.

C. *La alegación fundada en una interpretación errónea del concepto de «abuso»*

32. La República Italiana subraya que, en cualquier caso, los apartados 1 y 5 del artículo 27 permiten a los Estados miembros establecer condiciones para evitar todo tipo de evasión, fraude o abuso en la

aplicación de las exenciones. En su opinión, si productos desnaturalizados en virtud de la letra b) y, como tales, no conformes a los requisitos establecidos en la letra a), se utilizan, en la práctica, como sucedáneos de los productos comprendidos en la letra a), con el fin de beneficiarse de un régimen fiscal más favorable, se está cometiendo un abuso contra el cual debe reconocerse a los Estados miembros el derecho a actuar. Por ello, considera que la Decisión impugnada es inválida, pues asimila los conceptos de evasión, fraude o abuso y no reconoce que ese intento de beneficiarse de un régimen de control fiscal más favorable es abusivo.

33. En relación con esta alegación, la Comisión señala, en primer lugar, que, de acuerdo con el artículo 27 de la Directiva 92/83, para que una evasión, un fraude o un abuso puedan justificar la decisión de no conceder o de revocar una exención, es necesario que se haya comprobado la existencia real de dicho comportamiento irregular. Afirma que, como indicó en el apartado 16 de la exposición de motivos de la Decisión impugnada, Italia no ha demostrado, en el presente caso, que alguno de los productos objeto de la denegación de exención haya dado lugar a evasión, fraude o abuso.

34. El Gobierno demandante precisa a este respecto que, en la versión italiana, el artículo 27, apartado 1, de la Directiva 92/83 se refiere a la necesidad de «prevenire» (prevenir) fraudes, evasiones y abusos y, el apartado 5, así como el vigesimosegundo considerando de la Directiva, a «eventuale» (posibles) fraudes, evasiones o abusos, de lo que deduce que no es necesario que se haya producido un fraude, una evasión o un abuso, bastando con que tales riesgos puedan suceder.

35. La Comisión contesta que, de acuerdo con la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, «[...] la necesidad de una interpretación uniforme de los actos comunitarios excluye la posibilidad de que, en caso de duda, el texto de una disposición sea considerado aisladamente y, en cambio, exige que sea interpretado y aplicado a la luz de las versiones redactadas en las demás lenguas oficiales [...]». [15] En este sentido, la institución demandada subraya que el adjetivo «eventuale», que figura en la versión italiana del artículo 27, apartado 5, no tiene correspondencia en las demás versiones lingüísticas. Añade que hay una contradicción evidente entre ese adjetivo y el verbo que lo precede, que figura conjugado en indicativo («dà luogo») y no viene precedido, como sería lógico, por el verbo «potere» en condicional («potrebbe dar luogo»). Las demás versiones lingüísticas confirman que la frase está en indicativo. Por estas razones, la Comisión estima que el Gobierno italiano no puede basarse en el adjetivo «eventuale» de la versión italiana del artículo 27, apartado 5, para mantener que la simple posibilidad de que se produzca una evasión, un fraude o un abuso basta para que el Estado miembro pueda establecer condiciones a fin de que un producto se beneficie de la exención.

15 — Sentencia de 17 de julio de 1997, Ferriere Nord/Comisión (C-219/95, Rec. p. I-4411), apartado 15, y sentencia de 2 de abril de 1998, Emu Tabac y otros (C-296/95, Rec. p. I-1605), apartado 36.

36. La interpretación del artículo 27, apartado 5, no resulta facilitada por la lectura de las diferentes versiones lingüísticas. Algunas llevan a pensar, como afirma la Comisión, que es necesario que se haya producido una evasión, un fraude o un abuso, para que el Estado miembro pueda establecer condiciones a la aplicación de la exención. [16] Otras, en cambio, parecen sugerir que la mera posibilidad de que se produzcan esos supuestos basta para que los Estados miembros actúen. [17]

37. En la vista, la Comisión sostuvo que los apartados 1 y 5 del artículo 27 regulan dos situaciones distintas. Mientras que el apartado 1 permite a los Estados miembros establecer condiciones generales para garantizar, con carácter preventivo, la correcta aplicación de la exención, el apartado 5 se refiere a la revocación, *a posteriori,* de una exención en caso de evasión, fraude o abuso.

38. Esta distinción me parece artificial. De entrada, el apartado 5 no se refiere sólo a la revocación, sino también a la negativa a conceder una exención. Pero, sobre todo, sería ilógico que la Directiva permitiera a los Estados miembros establecer condiciones generales, de acuerdo con el apartado 1, sin más control que el de un posible recurso por incumplimiento y que, por el contrario, se les impusiera utilizar el procedimiento establecido en el apartado 5 simplemente para denegar o revocar la exención en un caso determinado. Además, si este último apartado se refiriera sólo a supuestos concretos y comprobados de evasión, fraude o abuso, no tendría sentido su última frase, cuando dice que los Estados miembros no estarán obligados a dar efecto retroactivo a la decisión de la Comisión, adoptada tras haber recabado el dictamen del Comité de impuestos especiales.

39. A mi juicio, la finalidad del artículo 27, apartados 1 y 5, es la de permitir a los Estados miembros adoptar medidas para evitar fraudes, evasiones y abusos, con independencia de que se haya comprobado o no la existencia de prácticas fraudulentas. [18] Para que esas medidas sean válidas,

16 — Así sucede con las versiones francesa [«Si un État membre estime qu'un produit qui a fait l'objet d'une exonération en vertu du paragraphe 1 points a) ou b) est à l'origine d'une fraude, d'une évasion ou d'un abus, il peut refuser d'accorder l'exonération ou retirer l'exonération déjà accordée»], inglesa [«If a Member State finds that a product which has been exempted under paragraphs 1 a) or 1 b) above gives rise to evasion, avoidance or abuse, it may refuse to grant exemption or withdraw the relief already granted»], alemana [«Stellt ein Mitgliedstaat fest, dass ein gemaess Absatz 1 Buchstabe a) oder b) befreites Erzeugnis zu Steuerflucht, Steuerhinterziehung oder Missbrauch fuehrt, so kann er die Befreiung versagen oder die bereits gewaehrte Befreiung zurueckziehen»] o española [«Si un Estado miembro considera que un producto exento con arreglo a las letras a) o b) del apartado 1 del presente artículo origina fraudes, evasiones o abusos, podrá negarse a conceder una exención o anular la ya concedida e informará inmediatamente de ello a la Comisión»].

17 — Es el caso de la versión portuguesa [«Se um Estado-membro considerar que um produto isento ao abrigo das alíneas a) e b) do no 1 pode suscitar uma eventual fraude, evasão ou utilização indevida, poderá recusar a isenção ou retirar a redução já concedida»] y, en cierta medida, de la italiana [«Se uno Stato membro viene a sapere che un prodotto che è stato esentato ai sensi del paragrafo 1, lettera a) o b) dà luogo ad eventuale evasione, frode o abuso, tale Stato può rifiutare di concedere l'esenzione o revocare lo sgravio già concesso. Lo Stato membro ne informa immediatamente la Commissione»], aunque en este segundo caso, como afirma la Comisión, puedan albergarse dudas a causa de la conjugación del verbo («dà luogo») en indicativo.

18 — En cambio, el hecho de que no se haya acreditado la existencia de tales comportamientos irregulares puede ser valorado a la hora de apreciar la necesidad y la proporcionalidad de las medidas que se proponga adoptar un Estado miembro. Es interesante señalar, por lo que se refiere al presente asunto, que, a una pregunta formulada en la vista por este abogado general, los agentes de las partes indicaron que no se tenía constancia, ni en Italia ni en los demás Estados miembros, de otros casos de «abuso» como el que motivó la solicitud inicial del Gobierno demandante.

no deben restringir de manera indebida la aplicación de la exención establecida por la Directiva, extremo que ha de determinarse mediante el procedimiento previsto en el apartado 5. Si, sobre la base del dictamen del Comité de impuestos especiales, la Comisión comprueba que esas medidas respetan el alcance de la exención, procederá a aprobarlas. En caso contrario, podrá denegar su autorización.

40. Así pues, poco importa si las medidas para las que la República Italiana había solicitado la autorización con arreglo al apartado 5 respondían a la necesidad de controlar prácticas fraudulentas comprobadas, o si perseguían sólo evitar que se produjeran. El procedimiento previsto fue respetado, por lo que la Comisión debía verificar, no si se estaban produciendo ya tales prácticas, sino si las mencionadas medidas restringían indebida e injustificadamente el alcance de la exención prevista por la normativa comunitaria. De la Decisión impugnada se deduce con claridad que la Comisión consideró que las medidas proyectadas restringían de manera desproporcionada el ámbito de aplicación de la exención. Es esta apreciación la que se examina en el presente litigio.

41. Las partes discrepan, a continuación, acerca de la interpretación que hay que dar al concepto de «abuso», a los efectos de la aplicación de los apartados 1 y 5 del artículo 27.

42. La República Italiana mantiene que el concepto de «abuso» no puede tener la interpretación restrictiva que pretende la Comisión, equivalente al de la evasión, sino que debe entenderse en su acepción común como cualquier comportamiento ilícito, distinto de la evasión o del fraude.

43. La Comisión responde que los tres conceptos citados se caracterizan por tener un resultado idéntico, el de sustraer indebidamente de la obligación de tributar a un producto sometido a impuestos especiales. Afirma que la única distinción que permite la jurisprudencia del Tribunal de Justicia se refiere al concepto de fraude y al de evasión. Así, en la sentencia Direct Cosmetics II, [19] el Tribunal precisó, en relación con esos dos términos del artículo 27 de la Sexta Directiva IVA, [20] que:

«Esta distinción se encuentra confirmada por la génesis de dicha disposición: mientras que la Segunda Directiva IVA [...] se refería sólo al concepto de fraude, la Sexta Directiva menciona también el concepto de evasión fiscal. Ello significa que el legislador quiso introducir un elemento nuevo en relación con el concepto preexistente de fraude fiscal. Este elemento se encuentra en el carácter objetivo inherente al concepto de evasión fiscal, que no exige como requisito para su existencia la intención del contribuyente, la cual constituye en cambio el elemento esencial de la noción de fraude.»

19 — Sentencia de 12 de julio de 1988 (asuntos acumulados 138/86 y 139/86, Rec. p. 3937), apartado 22.

20 — Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios — Sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido: base imponible uniforme (DO L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54).

Para la Comisión, si el legislador comunitario hubiese querido incluir en el concepto de abuso el comportamiento de un operador consistente en beneficiarse indebidamente de un régimen de control y de circulación más favorable, habría debido prever de manera expresa tal infracción, separando el concepto de abuso de los conceptos paralelos de fraude y evasión fiscal. A falta de toda distinción en el artículo 27, apartado 5, la Comisión llega a la conclusión de que por «abuso» debe entenderse un comportamiento formalmente lícito, realizado de manera intencional por el contribuyente, con el único fin de evitar el pago del impuesto especial.

44. Con independencia de la interpretación del término «abuso», para el que el derecho comunitario no ofrece definición alguna, coincido con la Comisión en que la hipótesis a la que se refiere el Gobierno italiano no puede calificarse de tal, a los efectos del artículo 27, apartado 1, de la Directiva 92/83.

45. El Gobierno demandante parte, a mi modo de ver, de una premisa errónea. Como ya he indicado, no es exacto que los productos de limpieza doméstica sólo puedan obtener la exención en aplicación de la letra a) de la referida disposición, ni tampoco que la letra b) se refiera a los productos cosméticos de manera exclusiva o principal. Por el contrario, la exención se concede en función del *método de desnaturalización* empleado en su fabricación. Así pues, no puede decirse que el hecho de que un producto, que cumple los requisitos de desnaturalización previstos en la letra b) y que ha sido presentado como cosmético, sea utilizado como sucedáneo de un producto de limpieza doméstica constituya un intento de beneficiarse de un régimen fiscal más favorable ni, por tanto, un «abuso» que justifique la denegación o la retirada de la exención.

46. A mayor abundamiento, es oportuno recordar, como ha hecho la Comisión, la jurisprudencia del Tribunal de Justicia relativa al artículo 13, parte B, letra h), de la Sexta Directiva del Consejo, redactado en términos similares a los del artículo 27 de la Directiva 92/83. En su sentencia Gemeente Emmen,[21] el Tribunal declaró:

«[...] si bien, de acuerdo con los términos del párrafo introductorio del punto B del artículo 13 de la Sexta Directiva, los Estados miembros fijarán las condiciones de exención a fin de asegurar su aplicación correcta y simple y de evitar todo posible fraude, evasión o abusos, dichas "condiciones" no pueden referirse a la definición del contenido de las exenciones previstas [...]».

47. Esta jurisprudencia ha sido recientemente confirmada en el ámbito de los impuestos especiales. En la sentencia Braathens,[22] relativa a la interpretación del

21 — Sentencia de 28 de marzo de 1996 (C-468/93, Rec. p. I-1721), apartado 19. Véanse también las sentencias de 19 de enero de 1982, Becker (8/81, Rec. p. 53), apartado 32; de 13 de julio de 1989, Henriksen (173/88, Rec. p. 2763), apartado 20, y de 7 de mayo de 1998, Comisión/España (C-124/96, Rec. p. I-2501), apartado 11.

22 — Sentencia de 10 de junio de 1999 (C-346/97, Rec. p. I-3419), apartado 31.

artículo 8, apartado 1, de la Directiva 92/81/CEE,[23] el Tribunal de Justicia declaró:

«[...] Por otro lado, el margen de apreciación que concede a los Estados miembros la fórmula introductoria del apartado 1 del citado artículo 8, según el cual los Estados miembros concederán las exenciones "en las condiciones que ellos establezcan para garantizar la franca y correcta aplicación de dichas exenciones y de evitar cualquier fraude, evasión o abuso", no obsta al carácter incondicional de la obligación de exención prevista por dicha disposición [...]»

48. En mi opinión, al condicionar la concesión de la exención al cumplimiento de las exigencias relativas al tipo de alcohol utilizado en la producción de cosméticos y al contenido máximo en alcohol de los productos de limpieza doméstica, el Gobierno italiano establecía requisitos no previstos en la normativa comunitaria, que no pueden justificarse invocando la posibilidad, para los Estados miembros, de adoptar medidas con el fin de evitar eventuales abusos.

49. Por estas razones, considero que la Comisión no incurrió en error alguno al rechazar esta pretensión del Gobierno italiano y que, por consiguiente, debe también desestimarse esta alegación.

D. *La alegación fundada en una discriminación fiscal entre productos*

50. Por lo que se refiere a esta alegación, el Estado demandante se limita a afirmar que, al permitir que los productos de que se trata se beneficien de manera abusiva de un régimen de control fiscal más favorable que el que les corresponde, la Comisión crea una distorsión de la competencia en perjuicio de los operadores honestos.

51. Los requisitos establecidos para obtener la exención en virtud del apartado 1, letras a) y b), del artículo 27 de dicha Directiva, así como el régimen de control fiscal aplicable, se basan en un criterio objetivo: el método de fabricación de cada producto y, en concreto, la fórmula de desnaturalización empleada. En la Decisión impugnada, la Comisión no hizo otra cosa que imponer la aplicación correcta de dicha norma, por lo que no se puede afirmar que haya permitido que se produzca una utilización abusiva de los regímenes fiscales previstos. Por consiguiente, debe desestimarse esta alegación.

23 — Directiva 92/81/CEE del Consejo, de 19 de octubre de 1992, relativa a la armonización de las estructuras del impuesto especial sobre los hidrocarburos (DO L 316, p. 12).

E. *Las alegaciones referidas a los demás requisitos que han de cumplir los alcoholes desnaturalizados para poder beneficiarse de la exención*

52. Me parece oportuno, por último, exponer brevemente dos cuestiones que han sido debatidas por las partes en sus escritos presentados ante el Tribunal, referidas ambas a los demás requisitos que han de cumplir los alcoholes desnaturalizados para poder beneficiarse de la exención en aplicación del apartado 1, letras a) y b), del artículo 27, y que, a mi entender, deben quedar fuera del presente procedimiento.

53. El primer punto debatido atañe a los *requisitos formales*, en concreto, a la necesidad de que los productos alcohólicos circulen con un documento de acompañamiento.

Según el Gobierno demandante, los alcoholes totalmente desnaturalizados, a los que se refiere la letra a), deben circular con el documento simplificado de acompañamiento previsto en el artículo 5 del Reglamento nº 3649/92, y los alcoholes desnaturalizados mediante un método aprobado por un Estado miembro, comprendidos en la letra b), deben circular con el documento de acompañamiento previsto para los productos que circulan en régimen suspensivo por el Reglamento nº 2719/92. En su opinión, la ausencia de esos documentos acarrea la pérdida del derecho a exención.

Por el contrario, la Comisión estima que el único requisito del que depende que un alcohol desnaturalizado pueda beneficiarse de la exención es que la desnaturalización se haya realizado mediante un método aprobado en el ámbito comunitario [letra a)] o en el Estado miembro de procedencia [letra b)]. Para los primeros, si bien es cierto que deben circular con el documento de acompañamiento simplificado, la falta de ese documento sólo puede provocar una sanción administrativa, pero en ningún caso la pérdida del derecho a exención, que sería una consecuencia desproporcionada, no prevista en la normativa comunitaria. En cuanto a los segundos, la Comisión considera que pueden circular libremente entre los Estados miembros, sin ningún requisito formal.

54. Considero, como la Comisión, que esta cuestión es ajena al presente litigio. Lo cierto es que la República Italiana no solicitó autorización para denegar la exención de los productos sujetos a impuestos especiales que no circularan con el documento de acompañamiento. [24] Por tanto, el Comité de impuestos especiales no examinó este extremo, que figura en el punto 13, inciso i), de la Decisión impugnada sólo de manera incidental, en relación con el caso concreto de «abuso» que había sido evocado por el Gobierno italiano. En estas condiciones, considero que el Tribunal de Justicia no debe pronunciarse al respecto en el marco de este recurso de anulación. [25]

24 — El Decreto ministerial 524, de 9 de julio de 1996, parece establecer este requisito en su artículo 2, apartado 7, en lo que se refiere a los alcoholes comprendidos en la letra b) del apartado 1 del artículo 27 de la Directiva 92/83.

25 — En el escrito de contestación a la demanda, la Comisión indica que sus servicios competentes examinarán, de inmediato, la conformidad del artículo 2, apartado 7, del Decreto 524, con la Directiva 92/83.

55. Tampoco me parece oportuno que el Tribunal se pronuncie sobre otro de los puntos discutidos por las partes, a saber, el de si la exención prevista en la letra b) se aplica sólo al alcohol desnaturalizado con arreglo a las disposiciones de un Estado miembro que *haya sido ya utilizado* para fabricar un producto no destinado al consumo humano.

El Gobierno italiano subraya que la letra b) se refiere al alcohol desnaturalizado *ya utilizado* para fabricar cualquier producto no destinado al consumo humano. Si no se ha empleado todavía, el alcohol así desnaturalizado no puede beneficiarse de la exención de la letra b) y debe reputarse como producto sometido al régimen suspensivo.

La Comisión, por su parte, señala que la Directiva 92/83 se sirve del término «productos» de manera poco rigurosa, puesto que unas veces significa productos terminados dispuestos para ser consumidos (como en el tercer considerando o en el artículo 20, segundo guión), mientras que otras alude a materias primas destinadas a la fabricación de productos terminados [como en el artículo 27, apartado 2, letras d) y e)], incluidos los alcoholes desnaturalizados comprendidos en el artículo 27, apartado 1, letra b). Así pues, la exención de la letra b) debe poder aplicarse al «producto» alcohol desnaturalizado utilizado para la fabricación de cualquier producto no destinado al consumo humano. Corresponde a las administraciones tributarias nacionales verificar que ese producto se destina, efectivamente, a un uso diferente del consumo humano.

56. Por mi parte, pienso, como ya expuse y según ha indicado la Comisión, que esta cuestión está fuera del objeto del presente litigio, ya que ni en la solicitud inicial del Gobierno italiano ni en la Decisión impugnada se hace referencia alguna a tal extremo. Por tanto, el Tribunal de Justicia no debería, en mi opinión, pronunciarse al respecto.

VI. Conclusión

57. A tenor de las consideraciones precedentes, propongo al Tribunal de Justicia que desestime el recurso interpuesto por la República Italiana contra la Decisión 98/617/CE de la Comisión, con imposición de costas al Estado demandante.