

Asunto C-567/17

**UAB „Bene Factum“
con intervención de:
Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos**

[Petición de decisión prejudicial planteada por el Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas
(Tribunal Supremo de lo contencioso-administrativo, Lituania)]

«Procedimiento prejudicial — **Impuestos especiales** — Alcohol parcialmente desnaturalizado —
Exenciones — Productos no destinados al consumo humano — Destino formal de los
productos — Consumo real — Potestad del Estado de recepción para anular la exención
reconocida en otro Estado miembro — Riesgo serio de fraude, evasión o abuso — Procedimiento
de declaración de nulidad de la exención»

1. Ciertos productos cosméticos y de higiene bucal fabricados en Polonia con alcohol parcialmente desnaturalizado están exentos, en este país, del impuesto especial armonizado previsto en la Directiva 92/83/CEE. (2) El tribunal de reenvío pregunta, en síntesis, si esa exención se mantiene una vez que, transportados para su venta en Lituania, algunas personas los consumen en este país como bebida alcohólica.

I. Marco jurídico

A. Derecho de la Unión

1. Directiva 92/83

2. Conforme al 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:

[...]

- 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.

[...]»

2. Directiva 2008/118 (3)

3. A tenor del artículo 2:

«Los productos sujetos a **impuestos especiales** estarán sujetos a tales **impuestos** en el momento de:

- a) su fabricación, incluida, si procede, su extracción, en el territorio de la Comunidad;
- b) su importación al territorio de la Comunidad.»

4. El artículo 7 preceptúa:

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

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

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

[...]»

5. El artículo 33, apartado 1, reza:

«[...] en caso de que productos sujetos a **impuestos especiales** ya despachados a consumo en un Estado miembro se mantengan con fines comerciales en otro Estado miembro para ser entregados o utilizados, dichos productos estarán sujetos a **impuestos especiales** que pasarán a ser exigibles en este último Estado miembro.

A efectos del presente artículo se entenderá por “tenencia con fines comerciales” la tenencia de productos sujetos a **impuestos especiales** por una persona que no sea un particular o por un particular que no los tenga para uso propio y los transporte [...]».

B. Derecho lituano

1. Lietuvos Respublikos akcizų įstatymas (Ley sobre impuestos especiales) (4)

6. El artículo 27, apartado 1, punto 1, prevé una exención del «alcohol etílico reconocido como alcohol etílico desnaturalizado que esté exento de los **impuestos especiales**».

7. Según el artículo 28, apartado 1, «la exención de los derechos **especiales** se aplicará al alcohol etílico desnaturalizado conforme a las disposiciones del Estado miembro de que se trate y destinado a la fabricación de productos no alimenticios, que deberá beneficiarse de tal exención en virtud del artículo 27, apartado 1, letra b), 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».

2. Tarybos direktyvos 92/83/EEB dėl akcizų už alkoholį ir alkoholinius gėrimus struktūrų suderinimo 27 straipsnio 1 dalies b punkto taikymo Lietuvos Respublikoje taisyklės (Reglamento de aplicación de la Directiva 92/83) (5)

8. En virtud del apartado 3, punto 3:

«Estará exento de los **impuestos especiales** el alcohol etílico desnaturalizado procedente de otro Estado miembro de la Unión Europea, solamente si [...] se halla en productos no alimenticios y si se permite su uso sin que se devenguen **impuestos especiales** sobre dicho alcohol etílico desnaturalizado contenido en tales productos no alimenticios en el Estado miembro de procedencia de dichos productos».

II. Hechos del litigio y cuestión prejudicial

9. Bene Factum es una sociedad establecida en Lituania, donde fabrica y comercializa cosméticos y otros productos para el cuidado personal.

10. Desde el año 2009 hasta el 2014 importó, con fines comerciales, enjuagues bucales y alcohol cosmético con varias denominaciones, que adquirió de una sociedad radicada en Polonia, cuya producción se destinaba únicamente a Bene Factum.

11. Bene Factum no se limitaba a encargar los productos controvertidos a la sociedad polaca, sino que, además, controlaba su proceso de fabricación, decidiendo sobre la composición, la apariencia del embalaje y el etiquetado de aquellos, que incorporaban la marca «BF cosmetics», propiedad de Bene Factum.

12. En el momento de su puesta en libre circulación en Polonia, conforme a la normativa de este país, el alcohol etílico contenido en los productos se desnaturalizaba mediante la adición de alcohol isopropílico.

13. Bene Factum no declaró la importación de dichos productos a la República de Lituania ni pagó los **impuestos especiales** sobre el alcohol etílico que incluían, al estar desnaturalizado.

14. La autoridad tributaria lituana practicó una inspección fiscal en la que descubrió que los productos importados y suministrados por Bene Factum habían sido vendidos por varios

distribuidores mayoristas y minoristas (tales como sociedades de gestión de quioscos) que los comercializaban, fundamentalmente, como bebidas alcohólicas.

15. La autoridad tributaria lituana, basándose en la primacía del contenido sobre la forma, entendió que los productos estaban destinados al consumo humano como bebidas alcohólicas, de modo que el alcohol etílico que llevaban no debía estar exento de los **impuestos especiales**. En consecuencia, declaró que Bene Factum era sujeto pasivo de dichos **impuestos**, obligándole a su pago.

16. Bene Factum impugnó, sin éxito, las sucesivas resoluciones de la autoridad tributaria ante la Comisión para la resolución de litigios fiscales y ante el Vilniaus apygardos administracinis teismas (Tribunal regional de lo contencioso-administrativo de Vilna, Lituania), que las confirmaron.

17. Bene Factum recurrió la decisión judicial de instancia ante el Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (Tribunal Supremo de lo contencioso-administrativo). Para este órgano, es notorio que en Lituania algunas personas, por lo general, con problemas de alcoholemia o con ingresos especialmente bajos, o sin hogar, ingieren productos como los controvertidos, con el objetivo de alcanzar un estado de embriaguez, es decir, como bebidas alcohólicas.

18. El tribunal de reenvío da por hecho que Bene Factum conocía que tales productos eran consumidos por un determinado grupo de personas como bebidas alcohólicas. (6) Aunque esa compañía no los vendía directamente a los consumidores finales, el etiquetado elegido por ella (por ejemplo, la indicación del porcentaje de grado alcohólico), la adición de aromas (el uso de saborizantes), el que no se desnaturalizase el alcohol etílico con arreglo a la legislación lituana y el bajo precio aplicado, entre otras circunstancias, pueden considerarse elementos que contribuyeron a que dichos productos se utilizaran como bebidas alcohólicas.

19. El tribunal *a quo* deduce que Bene Factum no solo estaba informada de que algunas personas empleaban como bebidas alcohólicas (parte de) los productos controvertidos, tras su importación en Lituania, sino que sopesó dicha circunstancia a la hora de ordenar que se fabricasen tales productos. (7)

20. El órgano remitente no alberga ninguna duda de que el uso básico (principal) previsto de los mencionados productos es el de la cosmética y el cuidado personal. Tampoco se cuestiona que las personas que los adquirirían con el fin de embriagarse sabían que estaban comprando, y consumiendo como bebidas alcohólicas, en concreto, cosméticos y otros productos para el cuidado personal. (8) Ahora bien, continúa, al ordenar la fabricación de los productos e importarlos a Lituania, Bene Factum tenía la certeza de que eran (podrían ser) consumidos por algunas personas con el objetivo de alcanzar un estado de embriaguez, en cuanto bebidas alcohólicas. (9)

21. Tras aclarar que «la postura de la autoridad tributaria implica que el presente asunto no se basa en la exención prevista en el artículo 27, apartado 5, de la Directiva 92/83», el Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (Tribunal Supremo de lo contencioso-administrativo) formula estas preguntas prejudiciales:

«1) ¿Debe interpretarse el artículo 27, apartado 1, letra b), 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 en el sentido de que resulta aplicable a cualquier producto no destinado al consumo humano de acuerdo con su uso básico (directo) previsto (consumo), con independencia de que algunas personas consuman cosméticos y otros productos para el cuidado personal como los controvertidos en el presente asunto como bebida alcohólica con el objetivo de alcanzar un estado de embriaguez?

- 2) ¿Afecta a la respuesta a la primera cuestión prejudicial planteada el hecho de que la persona que importó los productos controvertidos de un Estado miembro supiera que los productos que contienen alcohol etílico desnaturalizado, fabricados siguiendo sus instrucciones y suministrados (vendidos) a consumidores finales en Lituania a través de terceros, son consumidos por determinadas personas como bebidas alcohólicas y de que dicho importador, en consecuencia, fabricase y etiquetase tales productos teniendo en cuenta esta circunstancia con el objetivo de obtener el mayor número posible de ventas?»

III. Síntesis de las alegaciones de las partes

22. Para Bene Factum, la interpretación del artículo 27, apartado 1, letra b), de la Directiva 92/83 y la sujeción sin exención al impuesto especial sobre el alcohol no puede depender del hecho de que personas de escasa integración social decidan consumir (10) productos cosméticos como una bebida, desvirtuando su finalidad natural.

23. La calificación del producto comercializado depende de circunstancias objetivas, como el destino declarado por el fabricante (conforme a la información proporcionada en el embalaje, unida a los datos que constan en la documentación de comercialización y las pruebas de laboratorio realizadas a lo largo de su elaboración), la exención del impuesto especial acordada por las autoridades fiscales polacas, así como las pruebas del laboratorio lituano de aduanas, que le habría otorgado la clasificación NC33 («productos cosméticos») de acuerdo con la nomenclatura combinada. (11)

24. El no reconocimiento de la exención colisionaría con los conceptos de «producto alimentario» y de «producto cosmético» reflejados en otros sectores del ordenamiento de la Unión, que atenderían a su destino y no al uso que se les pueda dar en la práctica ni a un empleo diferente de aquel para el que están concebidos.

25. Además, el reconocimiento de la exención en Polonia debe ser válido para los demás Estados miembros, por imponerle la vocación de aplicación uniforme de la Directiva 92/83 en toda la Unión.

26. Por último, aunque el artículo 27, apartado 5, de la Directiva 92/83 permite a los Estados miembros oponerse a la exención acordada por otro Estado miembro para evitar todo fraude, evasión o abuso, en este caso, el procedimiento plasmado en ese precepto no se puso en marcha. La autoridad fiscal lituana retiró la exención sin someterse al control del resto de los Estados miembros y de la Comisión Europea, que es la competente para emitir una decisión final al respecto.

27. El Gobierno griego analiza las dos condiciones que impone el artículo 27, apartado 1, letra b), de la Directiva 92/83. Señala, en cuanto a la primera (desnaturalización del producto), que, tratándose de productos cosméticos y de higiene bucal, es pertinente que la desnaturalización se realice a base de sustancias poco agresivas, de toxicidad baja, de olor no repulsivo y que no provoquen reacciones alérgicas o irritativas. En este sentido, el empleo de alcohol isopropílico ha sido recomendado (12) para desnaturalizar mínimamente el alcohol etílico, y así beneficiarse de la exención. Este requisito se habría respetado en el asunto de autos.

28. En lo que se refiere a la segunda condición, que afecta al destino al consumo humano, los Gobiernos griego y checo coinciden, en lo sustancial, en que se debe ir más allá de la denominación formal conferida al producto, para examinar la utilización efectiva que se haga de él. La conducta del importador es relevante para poder concluir si esa condición se cumple o no. Ambos analizan el comportamiento de Bene Factum y creen que no sería procedente la exención.

29. En particular, el Gobierno checo argumenta que, ciertamente, Bene Factum no competía con otros fabricantes de productos cosméticos, sino con los de bebidas alcohólicas. Al lograr, de

este modo, la exención del impuesto especial, estaría contraviniendo el objetivo general de garantía de la libre competencia, en cuya virtud los productos de la misma naturaleza deben ser gravados al mismo nivel.

30. El Gobierno lituano niega que Bene Factum pueda beneficiarse de la exención, a la vista del destino real del producto cosmético. Admite que el reconocimiento mutuo impone que la exención sea aplicable en un Estado miembro distinto de aquel que la reconoció, pero no impide que se pueda constatar que un producto que, formalmente, no es de consumo humano, en verdad lo sea y que se trate de un fraude, evasión o abuso.

31. A fin de constatar este extremo, el Gobierno lituano se extiende en analizar los actos de Bene Factum y los elementos que conducen a afirmar que, al introducir los productos controvertidos en el mercado lituano, se estaban destinando al consumo humano, como bebida alcohólica.

32. Para el Gobierno portugués, el uso de alcohol desnaturalizado en el producto comercializado y que este estuviera dirigido a un destino diferente al consumo humano son factores prevalentes. Ha de reconocerse, pues, la exención aunque algunas personas lo ingiriesen como bebida alcohólica, ya que esas personas sabían, o debían saber, que lo que compraban y consumían eran productos cosméticos o de higiene personal.

33. La Comisión estudia las dos condiciones exigidas por el artículo 27, apartado 1, letra b), de la Directiva 92/83 para el reconocimiento de la exención y se hace eco de la sentencia del Tribunal de Justicia de 7 de diciembre de 2000, Italia/Comisión, (13) en la que se declaró procedente aquella, a pesar de que «su destino real [del producto] no corresponde a la denominación que le ha dado el operador».

34. Sin embargo, continúa la Comisión, esta misma sentencia, en su apartado 50, indicó que «la exención de los productos a los que se refiere el artículo 27, apartado 1, letras a) y b), de la Directiva 92/83 constituye el principio, y su denegación la excepción». La facultad reconocida a los Estados miembros por el artículo 27, apartado 1, de la Directiva 92/83 de establecer condiciones «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 la citada disposición.

35. La Comisión apela al artículo 27, apartado 5, de la Directiva 92/83 como vía para que un Estado miembro pueda negarse a conceder una exención o anular la ya concedida, si origina fraudes, evasiones o abusos. Estas medidas están, sin embargo, sometidas al control de otros Estados miembros y de la Comisión. Añade que, en mayo de 2016, precisamente, Lituania inició un procedimiento de los recogidos en el aquel precepto, en relación con productos del mismo tipo que los de este asunto, y que, no obstante, el Comité de **Impuestos Especiales** resolvió no someterlo a decisión.

36. Con estas bases, la Comisión considera que, en las circunstancias del litigio, no puede rechazarse la exención si se cumplen los requisitos del artículo 27, apartado 1, letra b), de la Directiva 92/83, salvo en caso de fraude, evasión o abuso, reconocidos conforme al procedimiento del artículo 27, apartado 5, de la mencionada Directiva.

IV. Procedimiento ante el Tribunal de Justicia

37. El auto de remisión prejudicial tuvo entrada en la Secretaría del Tribunal de Justicia el 26 de septiembre de 2017.

38. Han depositado observaciones escritas Bene Factum, los Gobiernos de la República Checa, Grecia, Portugal y Lituania, así como la Comisión. Solo estos dos últimos comparecieron en la vista celebrada el 19 de septiembre de 2018.

V. **Apreciación**

39. El centro de gravedad de la primera pregunta prejudicial se sitúa en el significado de la expresión «producto no destinado al consumo humano», que emplea el artículo 27, apartado 1, letra b), de la Directiva 92/83. El tribunal de reenvío quiere conocer si, desde una perspectiva *objetiva* y general, la exención del impuesto especial armonizado incluida en ese precepto puede rechazarse cuando un producto cosmético que incorpora alcohol desnaturalizado y que, en principio, no se destina al consumo humano, es ingerido, en la práctica, como bebida alcohólica.

40. La segunda pregunta prejudicial perfila la primera, añadiendo el elemento *subjetivo*, esto es la intencionalidad de la compañía que elabora o comercializa el producto, presentándolo de modo que propicia su uso como bebida alcohólica.

41. Recordaré que, según el relato de los hechos y las apreciaciones del tribunal de reenvío:

- Bene Factum vendía sus productos en Lituania, tras encargar su fabricación a una empresa polaca con arreglo a sus indicaciones, entre las que figuraba la de agregar alcohol desnaturalizado conforme a la legislación polaca. (14) La producción se despachaba al consumo en Polonia, donde se aplicaba la exención, y se transportaba a Lituania para comercializarla sin pagar el impuesto especial.
- Los artículos vendidos en Lituania eran ingeridos por algunos consumidores para alcanzar un estado de embriaguez a bajo coste. (15) Bene Factum no solo era consciente de esta circunstancia, sino que la facilitaba. (16)

42. Las dos preguntas prejudiciales no suscitan, sin embargo, los problemas inherentes a la capacidad de los Estados miembros para dejar sin efecto las exenciones tributarias, ya reconocidas, del impuesto especial cuando detecten la existencia de «fraude, abuso o evasión». El tribunal *a quo* destaca, explícitamente, que la autoridad tributaria no ha rechazado la exención invocando el artículo 27, apartado 5, de la Directiva 92/83, razón que lo lleva a no solicitar su interpretación. (17) Creo, no obstante, que nada obsta a que el Tribunal de Justicia aluda a él en su respuesta prejudicial. (18)

A. El alcohol como objeto de gravamen

43. A tenor del artículo 2 de la Directiva 2008/118, el hecho imponible del impuesto especial tiene lugar en el momento de la fabricación o la importación del alcohol. La obligación de pagar el tributo surge, sin embargo, cuando se realiza el «despacho al consumo», momento en el que el artículo 7, apartado 1, de la Directiva 2008/118 sitúa el devengo. (19)

44. Como los **impuestos especiales** gravan el consumo de los productos sobre los que recaen (considerando noveno de la Directiva 2008/118), es lógico que el gravamen sobre el alcohol incida en el que se destina a utilizarse en bebidas derivadas.

45. Por este motivo, y en sentido inverso, la Directiva 92/83 prevé (artículo 27, apartado 1) una serie de exenciones relativas a los alcoholes que no se destinan a ser ingeridos como bebida. Entre esas excepciones se encuentra la relativa al uso de alcohol desnaturalizado.

46. El citado artículo 27, apartado 1, atiende a dos hipótesis de exención:

- Alcohol totalmente desnaturalizado [apartado 1, letra a)], respecto del que se altera completamente su olor, su sabor y su color. Cuando los productos sean distribuidos en forma de alcohol totalmente desnaturalizado, mediante la adición de ciertas sustancias, estas han de ser las permitidas por las normas de un Estado miembro. Se trata de una transformación radical para la que rige una armonización relativa, ya que se reconocen en toda la Unión Europea las sustancias aprobadas por cada Estado miembro. (20)
- Alcohol parcialmente desnaturalizado [apartado 1, letra b)]. En otras ocasiones, por necesidades de la producción, el uso del alcohol totalmente desnaturalizado no es adecuado y se precisa el de alcoholes cuya desnaturalización sea más moderada, para que afecte solo a su olor o a su sabor. (21) En estos casos no existe armonización, por lo que cada país regula los desnaturalizantes aceptados por su propia legislación.

B. Sobre la exención del artículo 27, apartado 1, letra b), de la Directiva 92/83

47. Esta exención depende del cumplimiento de los siguientes requisitos concurrentes:

- Que el alcohol haya sido desnaturalizado con arreglo a las disposiciones de un Estado miembro.
- Que el alcohol (parcialmente desnaturalizado) se haya empleado para la fabricación de cualquier producto.
- Que el producto así elaborado no se destine al consumo humano.

48. La redacción del precepto apunta a la concurrencia de factores de naturaleza objetiva, y esta es la línea interpretativa que ha adoptado el Tribunal de Justicia:

- Ha mantenido que, «si [...] el alcohol contenido en un producto que no está destinado al consumo humano se ha desnaturalizado conforme a un método aprobado en un Estado miembro, procede aplicar la exención prevista por la letra b) de la misma disposición». (22)
- Desde la perspectiva del uso del producto, añadió que «sería contrario a la Directiva 92/83 denegar la exención de un producto que reúne los requisitos previstos en el artículo 27, apartado 1, letra b), de dicha Directiva, debido únicamente a que se ha comprobado que su destino real no corresponde a la denominación que le ha dado el operador». (23)

49. Los considerandos primero a tercero de la Directiva 92/83 se refieren a los productos sometidos a **impuestos especiales** y señalan que interesa dar definiciones comunes a todos ellos. Subraya el considerando cuarto que «conviene que tales definiciones se basen en la nomenclatura combinada vigente en la fecha de adopción de la presente Directiva». Justamente, el artículo 20 de dicha Directiva se vale de la NC para definir qué se entiende por «alcohol etílico».

50. En coherencia con estas orientaciones, puede ser útil recordar los criterios del Tribunal de Justicia para la clasificación adecuada de los productos, conforme a la NC.

51. En la sentencia Sachsenmilch se afirmó que, «según reiterada jurisprudencia, en aras de la seguridad jurídica y la facilidad de los controles, el criterio decisivo para la clasificación arancelaria de la mercancía debe buscarse, por lo general, en sus características y propiedades objetivas, tal como están definidas en el texto de las partidas de la NC y de las notas de las secciones o capítulos». (24) El Tribunal de Justicia valoró la posible adquisición de «una o varias características nuevas y propiedades objetivas, en particular, en materia de composición, de presentación y de sabor», correspondiendo al órgano jurisdiccional remitente comprobar si se cumplen tales condiciones. (25)

52. Esta misma jurisprudencia, en cuya virtud el criterio decisivo para la clasificación arancelaria de la mercancía ha de buscarse, por lo general, en sus características y sus propiedades objetivas, es evocada por la sentencia Siebrand, (26) con arreglo a la que:

- Para establecer la característica esencial, los factores pueden variar según la clase de mercancía, debiendo atenderse tanto a las cuantitativas como a las cualitativas. (27)
- Especialmente, «cabe tener en cuenta varias características y propiedades objetivas para determinar su carácter esencial» y que «es jurisprudencia reiterada que el sabor puede constituir una característica y una propiedad objetiva del producto». (28)
- Aparte de los anteriores factores, el destino del producto se erige en «criterio objetivo de clasificación, siempre que sea inherente a dicho producto; la inherencia debe poder apreciarse en función de las características y propiedades objetivas de este». (29)

53. De las sentencias antes citadas puede inferirse que, como regla general, si concurren los elementos que *objetivamente* definen la exención, esta debe reconocerse. Conforme a esta regla, procedería la exención acordada por Polonia, pues los productos en litigio responden a la categoría de cosméticos, en el sentido del Reglamento n.º 1223/2009, (30) en cuya fabricación se ha empleado alcohol desnaturalizado, que no se destinan, de suyo, al consumo humano.

54. Esta cualidad la han aceptado incluso los expertos del laboratorio lituano de aduanas, a requerimiento de la Administración tributaria de ese país, y habría sido corroborada por la Inspección nacional (lituana) de productos no alimentarios. (31)

55. Por lo demás, el tribunal de instancia manifiesta expresamente no albergar «ninguna duda de que el uso básico (principal) previsto de los productos controvertidos es el de la cosmética y el cuidado personal». (32)

C. Sobre la circulación intracomunitaria de productos que contienen alcohol parcialmente desnaturalizado y el control de la exención

56. El alcohol etílico puede ser empleado dentro del Estado miembro en el que se produce o circular entre diferentes Estados miembros, como ocurre en este caso (la mercancía se traslada de Polonia a Lituania).

57. El alcohol desnaturalizado puede transportarse como tal o incorporado a un producto ya elaborado. Esta última es la situación del litigio, pues los cosméticos y los enjuagues bucales con la marca BF se realizaron en Polonia con alcohol cuya desnaturalización se había efectuado conforme a la normativa polaca.

58. Aunque el traslado de productos fabricados con fines comerciales provoca, de acuerdo con el artículo 33, apartado 1, de la Directiva 2008/118, la transferencia de la potestad tributaria desde Polonia a Lituania, la exención no resulta afectada, en principio, porque el derecho lituano reconoce la aplicación en Lituania de la exención declarada en otro Estado miembro. (33)

59. Este reconocimiento es coherente con la sentencia Repertoire Culinare, en la que el Tribunal de Justicia aseguró que «la aplicación uniforme de las disposiciones de la Directiva 92/83 implica que el hecho de que un producto quede sujeto o no al impuesto especial o de que un producto esté exento en un Estado miembro debe ser reconocido, en principio, por los demás Estados miembros [...] La interpretación contraria pondría en peligro la consecución del objetivo perseguido por dicha Directiva y podría obstaculizar la libre circulación de mercancías». (34)

60. Ahora bien, la afirmación precedente ha de matizarse, ya que los supuestos de exención del artículo 27, apartado 1, de la Directiva 92/83 están encabezados por un párrafo introductorio, que propugna «evitar fraudes, evasiones y abusos» al aplicar la exención. (35)

61. La sentencia Repertoire Culinaire tuvo presentes estos límites cuando señaló que «un Estado miembro no puede quedar vinculado por una aplicación errónea de las disposiciones de la Directiva 92/83 que haya realizado otro Estado miembro ni verse privado de la posibilidad, reconocida en el [vigésimo segundo] considerando y en el artículo 27 de dicha Directiva, de adoptar las medidas necesarias para evitar cualquier fraude, evasión o abusos que puedan producirse en materia de exenciones y para garantizar la correcta aplicación de tales exenciones». (36) Añadió que «la apreciación de tal aplicación errónea o la adopción de tales medidas deben basarse en elementos concretos, objetivos y comprobables». (37)

62. En sintonía con estas premisas, el Tribunal de Justicia declaró que, cuando determinados productos que hayan sido declarados exentos del impuesto especial en virtud de la Directiva 92/83 y despachados a consumo en el Estado miembro en el que se han elaborado «vayan a ser comercializados en otro Estado miembro, este último debe dar a estos productos un trato idéntico en su territorio, salvo en el caso de que existan elementos concretos, objetivos y comprobables que indiquen que [...], conforme a lo dispuesto en el artículo 27, apartado 1, de la [Directiva 92/83], está justificada la adopción de las medidas necesarias para evitar el fraude, la evasión o los abusos que puedan producirse en materia de exenciones». (38)

63. Así pues, puede afirmarse que las autoridades lituanas tienen la posibilidad de ejercer un control *a posteriori* sobre la exención reconocida en Polonia. Faltan por despejar las incógnitas relativas a los criterios y el procedimiento para hacerlo. La jurisprudencia antes citada no aporta indicaciones exhaustivas de cuándo y cómo se autoriza a un Estado miembro a dejar sin efecto esa exención, especialmente en los supuestos en los que los productos que se benefician de ella en otro Estado miembro se han importado en el de destino, que invoca razones para denegarla.

D. Sobre los criterios que justifican la anulación de la exención

1. El destino «real» del producto

64. El tribunal remitente subraya la discrepancia entre la descripción formal del producto elaborado en Polonia y después trasladado a Lituania (cosmético o de higiene) y la realidad de su consumo por algunas personas en Lituania como bebida alcohólica. Pregunta si este último factor basta para declarar que se trata de «un producto no destinado al consumo humano», lo que llevaría a anular la exención de la que disfruta.

65. El problema es calibrar qué factores permiten a las autoridades fiscales lituanas (y al juez que revisa sus decisiones) inferir que los aspectos materiales rebasan los límites de la mera declaración formal del destino del producto.

66. La autoridad nacional, al valorar el conjunto de elementos, características y propiedades objetivas para la clasificación correcta del producto, ha de sopesar el destino de este, es decir, el que va inseparablemente unido a su naturaleza y a sus cualidades. Nada muestra que las autoridades polacas dejaran de atenerse a este criterio cuando introdujeron los productos controvertidos en la categoría de cosméticos.

67. La sentencia Repertorie Culinaire (39) parece admitir que, incluso al margen de los casos de fraude, evasión o abuso, la errónea calificación de un producto por un Estado miembro (a efectos de la exención en juego) puede ser corregida por otro. (40) Ahora bien, en este asunto las autoridades lituanas no invocan un error de las polacas porque estas hayan catalogado los productos de Bene Factum como cosméticos y no como alimentarios.

68. Las autoridades lituanas y el propio juez de reenvío admiten, además, que el destino *principal* de esos productos es el uso cosmético. Añaden, sin embargo, que la estrategia comercial de Bene Factum consiste en ponerlos a la venta, exentos del impuesto especial, con la intención de que un determinado segmento de la población los consuma como bebida y, así, lucrarse con el incremento de las ventas.

69. Creo que ese factor, de naturaleza más bien *sociológica*, no basta para anular la exención reconocida a los productos en Polonia. Recordaré que, según la sentencia Italia/Comisión, «sería contrario a la Directiva 92/83 denegar la exención de un producto que reúne los requisitos del artículo 27, apartado 1, letra b), de dicha Directiva, debido únicamente a que se ha comprobado que su *destino real* no corresponde a la denominación que le ha dado el operador». (41)

70. Otra solución introduciría elementos de incertidumbre jurídica en la circulación intracomunitaria de unos mismos productos, con las consiguientes distorsiones del mercado, pues se venderían sujetos a **impuestos** en unos Estados miembros, y exentos en otros. Apremiar cuándo, y en qué proporciones, el destino propio de unos artículos no previstos para el consumo humano es sustituido, *de facto* y en la práctica, por este último dependería de apreciaciones cambiantes, según los momentos y los países (o, incluso, las regiones de estos), que pugnan con la armonización impositiva pretendida por la Directiva 92/83.

2. El fraude, la evasión o el abuso

71. La exención ya concedida podría anularse, sin embargo, cuando «el Estado miembro afectado invoque elementos concretos para justificar la existencia de un riesgo serio de fraude, evasión o abuso», (42) lo que desplazaría el debate a la aplicación del artículo 27, apartado 5, de la Directiva 92/83.

72. No excluyo que la conducta de Bene Factum, tal como es descrita por el tribunal de reenvío, pudiera eventualmente subsumirse en una de esas categorías. (43) Sucede, sin embargo, que, según el propio auto de reenvío, (44) las autoridades lituanas no se habrían apoyado en el artículo 27, apartado 5, de la Directiva 92/83 para rechazar la exención de la que disfrutaban los productos de Bene Factum. Además, ninguna de las dos preguntas prejudiciales versa sobre la interpretación de este precepto .

73. Si esto es así, lo que incumbe determinar solo a aquel tribunal, difícilmente podría entrar en juego este motivo de anulación de la exención. Su efectividad está condicionada, como ya se ha dicho, a que el Estado afectado se acoja a él e invoque los ya citados «elementos concretos, objetivos y comprobables que demuestren la existencia de un riesgo serio de fraude, evasión o abuso».

74. Las consideraciones que siguen tienen, pues, carácter subsidiario, por si el Tribunal de Justicia admitiera que, pese a todo, es oportuno referirse al artículo 27, apartado 5, de la Directiva 92/83, para facilitar al tribunal de reenvío elementos de juicio útiles sobre los que no ha formulado, al menos directamente, sus preguntas.

E. Sobre el procedimiento para anular la exención ante el riesgo serio de fraude, evasión o abuso

75. De la redacción del artículo 27, apartado 5, de la Directiva 92/83 infería la Comisión, en sus observaciones escritas, que solo cabe rechazar la exención, en caso de fraude, evasión o abuso, cuando estos se reconozcan conforme al procedimiento contemplado en el mencionado apartado.

76. Esta afirmación es, en parte, cierta y, en parte, inexacta.

77. Es cierta en cuanto que el mecanismo recogido en este artículo obliga a los Estados miembros que se nieguen a conceder una exención, o anulen la ya concedida, a poner en marcha el procedimiento previsto en él. De no informar a la Comisión en los términos del artículo 27, apartado 5, de la Directiva 92/83, frustrarían la finalidad buscada por el precepto y no se atenderían a su obligación de respetar el ordenamiento de la Unión.

78. Es parcialmente inexacta, sin embargo, cuando parece exigir que la decisión del Estado miembro sea, en todo caso, *posterior* a la de la Comisión.

79. En efecto, del tenor literal de la norma no se desprende que el rechazo (negativa o anulación) de la exención requiera un procedimiento *previo* con intervención de la Comisión. Al contrario, su redacción otorga a los Estados miembros una capacidad propia para garantizar que las exenciones se aplican correctamente y evitar que se cometan fraudes, evasiones y abusos. (45)

80. La estructura del artículo 27, apartado 5, de la Directiva 92/83 indica que la secuencia de las actuaciones es la siguiente:

- Se inicia con la declaración, por parte del Estado miembro, de la negativa a la exención o de la anulación de la ya concedida.
- A continuación, ese Estado «informará inmediatamente de ello a la Comisión», que, a su vez, «informará de ello a los demás Estados miembros en el plazo de un mes desde la recepción de la información».
- Por último la decisión definitiva se adopta conforme al procedimiento al que remite (artículo 24 de la Directiva 92/12/CEE). (46)

81. La sentencia Italia/Comisión alude al control que ejercen los demás Estados miembros y las instituciones comunitarias sobre las medidas (anti-exención) «adoptadas unilateralmente» por otros Estados miembros para luchar contra los fraudes, evasiones y abusos. Este control es, por lógica, posterior a la adopción de la propia medida por el Estado afectado que, debe subrayarse, tiene carácter unilateral. (47)

82. Reafirma esta tesis el inciso final del artículo 27, apartado 5, de la Directiva 92/83, al establecer que los Estados miembros no estarán obligados a dar efecto retroactivo a la decisión definitiva que adopte la Comisión. En otras palabras, la decisión de la Comisión, tras haber recabado el dictamen del Comité de **impuestos especiales**, no priva, por sí misma, de eficacia a la previa resolución *unilateral* del Estado miembro. (48)

83. La Comisión, sin embargo, matizó su postura en la vista. Aunque reafirmó el deber del Estado miembro de incoar el procedimiento del artículo 27, apartado 5, de la Directiva 92/83, admitió la capacidad de las autoridades de ese Estado para, unilateralmente, dejar sin efecto la exención, si detectan un fraude o abuso. La resolución en la que lo acuerden, añadió, tiene efectos inmediatos hasta que la Comisión dicte la decisión definitiva.

84. La Comisión, además, aportó en la vista informaciones adicionales sobre el procedimiento iniciado por Lituania en 2016. (49) Tras reconocer que Lituania había enviado una comunicación sobre la apertura de dicho procedimiento, que se extendía a los productos controvertidos en el litigio, explicó que, en realidad, su contenido era más amplio, pues ponía en entredicho el método de desnaturalización parcial, y que, por este motivo, el procedimiento aún no ha concluido. (50)

85. A partir de estas precisiones, puede darse por acreditado,:

- Que las autoridades lituanas hicieron uso, aunque con un cierto retraso, del artículo 27, apartado 5, de la Directiva 92/83, lo que dota de eficacia, en principio, a su no reconocimiento de la exención ya concedida.
- Que esas autoridades quedarán vinculadas, solamente *pro futuro*, (51) por la resolución que dicte la Comisión al término de aquel procedimiento, salvo que, siendo perjudicial para sus intereses, la impugnarán ante el Tribunal de Justicia (52) y este la anulara.

86. Así pues, desde la perspectiva del derecho del Unión, no hay obstáculos para que el tribunal de reenvío valore, en atención a las circunstancias del caso concreto que solo él puede apreciar, si había motivos para denegar la exención, a causa del fraude, la evasión o el abuso que suponía la comercialización en Lituania de los productos controvertidos.

VI. Conclusión

87. A tenor de los razonamientos precedentes, sugiero al Tribunal de Justicia responder a las cuestiones prejudiciales planteadas por el Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (Tribunal Supremo de lo contencioso-administrativo, Lituania) en estos términos:

- «1) La exención prevista en el artículo 27, apartado 1, letra b), 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, es aplicable a productos cosméticos que contienen alcohol etílico desnaturalizado, no destinados al consumo humano de acuerdo con su uso básico (directo), independientemente de que algunas personas los consuman como bebidas alcohólicas.
- 2) No obsta a lo anterior que el importador o el comercializador de esos productos en un Estado miembro distinto de aquel en el que se fabrican, cuyas autoridades les reconocen la exención, sepa que determinadas personas los consumen, en el país de destino, como bebidas alcohólicas, y que encargue su elaboración y su etiquetado con el objetivo de obtener, a la vista de esta circunstancia, el mayor número posible de ventas.
- 3) Si las autoridades lituanas consideran que, en esta tesitura, se comete un fraude, una evasión o un abuso, pueden negarse a conceder una exención o anular la ya concedida, siguiendo los trámites del artículo 27, apartado 5, de la Directiva 92/83».