

**Audiencia Nacional, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 7ª,
Sentencia de 1 Mar. 2019, Rec. 829/2017**

Ponente: Fernández Dozagarat, Begoña.

Nº de Recurso: 829/2017

Jurisdicción: CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVA

Referencia 24218/2019

ECLI: ES:AN:2019:745

IMPUESTOS ESPECIALES. Impuesto sobre el alcohol. Devoluciones. Para beneficiarse de la devolución del impuesto sobre el alcohol utilizado en la fabricación hay que cumplir con los requisitos, por lo que solo se pueden beneficiar los productos incluidos en la memoria que es sobre los que la Administración puede ejercer el control oportuno para evitar un riesgo de fraude, evasión o abuso. Por lo tanto, los requisitos exigidos en el caso son necesarios para determinar si es procedente el beneficio de la exención legalmente prevista, por lo que la exigencia de una memoria descriptiva de los productos en los que se emplea el alcohol para cuya exención se solicita la autorización no es contraria a la normativa europea y sigue reconociéndose el derecho a la devolución, tan solo se exige una memoria en la que se describan los productos que van a beneficiarse, evitando aquellos otros que desconoce la Administración que se van a fabricar por la empresa utilizando un porcentaje de alcohol y sobre el que se va a solicitar una devolución.

La Audiencia Nacional desestima el recurso contencioso-administrativo interpuesto contra la resolución del TEAC que confirma sobre devolución por el Impuesto sobre el alcohol.

AUDIENCIA NACIONAL

Sala de lo Contencioso-Administrativo

SECCIÓN SÉPTIMA

Núm. de Recurso: 0000829 / 2017

Tipo de Recurso:PROCEDIMIENTO ORDINARIO

Núm. Registro General:06388/2017

Demandante:DULCESA SLU

Procurador:ROBERTO HOYOS MENCIA

Demandado:TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL

Abogado Del Estado**Ponente Ilma. Sra.: D^a. BEGOÑA FERNANDEZ DOZAGARAT****SENTENCIA N^o:****Ilma. Sra. Presidente:**D^a. BEGOÑA FERNANDEZ DOZAGARAT**Ilmos. Sres. Magistrados:**

D. JAVIER EUGENIO LÓPEZ CANDELA

D. LUIS HELMUTH MOYA MEYER

D. MARIA JESUS VEGAS TORRES

Madrid, a uno de marzo de dos mil diecinueve.

Visto el recurso contencioso administrativo número 829/2017, que ante esta Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional, Sección Séptima, ha promovido la entidad DULCESA SLU representada por el Procurador D. Roberto Hoyos Mencia, contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 21 septiembre 2017 en materia de impuesto sobre el alcohol; se ha personado la Administración General del Estado, representada por el Abogado del Estado. Siendo ponente la señora D^a BEGOÑA FERNANDEZ DOZAGARAT, Magistrada de esta Sección.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO: Por la entidad DULCESA SLU representada por el Procurador D. Roberto Hoyos Mencia, se interpone recurso contencioso administrativo contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 21 septiembre 2017.

SEGUNDO: Por decreto de fecha 30 noviembre 2017 se admitió el precedente recurso y se reclamó a la Administración demandada que en el plazo de veinte días remitiese el expediente administrativo y realizase los emplazamientos legales.

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

Se señaló para deliberación y fallo el día 26 febrero 2019.

FUNDAMENTOS JURIDICOS

PRIMERO.- : La parte recurrente, la entidad DULCESA SLU, interpone recurso contencioso administrativo contra la resolución del TEAC de fecha 21 septiembre 2017 que se basa en los hechos siguientes: El 3 octubre 2014, la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la AEAT, dictó acuerdo de liquidación ejercicios 2011 y 2012 e importe de 393.641'80€, considerando que se habían obtenido indebidamente devoluciones por la utilización de alcohol en la

fabricación de productos no incluidos en la autorización concedida para ello por el Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales de la AEAT. En concreto, entiende la Inspección que en dicha autorización solo se identificaba como producto el pan de molde, pero no los denominados *pan burger* y *pan hot dog*, no pudiendo obtener, por tanto, la devolución del impuesto por el alcohol utilizado en la fabricación de éstos últimos. La entidad Dulcesa interpuso recurso de reposición desestimado el 27 noviembre 2014 y contra el mismo se interpuso reclamación económico administrativa ante el TEAC. Para el recurrente el pan hot dog y el pan burger no son nuevos productos, son nuevas denominaciones de un mismo producto que es el pan. Y entiende la Administración que la actora realiza una equívoca interpretación del art. 12.2 LGT o cuanto menos forzada, pues el término empleado por la ley es producto o productos resultantes dentro de un proceso de fabricación que implica el uso de alcohol con derecho a devolución y no al término de pan como producto de consumo. No se trata del pan y sus variedades y sus clases o denominaciones, sino de productos en los que se utiliza el alcohol etílico con derecho a devolución y para ello es relevante la referencia a las propias memorias presentadas por la entidad al Centro gestor. La solicitud por parte de la actora, con fecha de entrada en la AEAT el 3 noviembre 2009, para el cambio de titularidad de la autorización para la aplicación del beneficio de devolución del Impuestos Especiales nº 539/2009, a favor de la sucesora Dulcesa SLU fue concedida mediante acuerdo del Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales el 9 noviembre 2009 y con vigencia hasta el 11 octubre 2014. Esta autorización 539/09 se sustenta en la memoria fechada a 27 julio 2009 en la que se hace constar que la empresa, dedicada a la fabricación de pastelería y bollería industrial dispone de varias líneas de producción en las que se elaboran productos que llevan alcohol en la composición final. Dichos productos se comercializan bajo las denominaciones de magdalenas, briochocos, valencianas, bocaditos, panecillos de leche, croissants, cocas de azúcar y pan de molde. Asimismo, y con el objetivo de incrementar la cantidad de alcohol que podría utilizar con el beneficio de devolución, presentó una nueva memoria de 7 octubre 2011 expresándose en idénticos términos, incluyendo el pan de molde, pero no el pan burger o el pan hot dog. El art. 54.2 Reglamento Impuestos Especiales es muy claro al exigir que se detallen los productos resultantes del proceso. De hecho, la actora no incluye en la memoria los términos bollería y pan, descripciones tan genéricas que hubiesen sido rechazadas por el Centro Gestor, por eso especifica qué productos de bollería y qué tipo de pan va a elaborar y a estos, y solo a estos, puede alcanzar el beneficio de la devolución. No se está discutiendo si el pan burger o pan hot dog se pueda incluir dentro del concepto de pan, sino que no están especificados en la memoria y por tanto no pueden incluirse dentro del concepto genérico de pan de molde a esos efectos. Es indiferente que la composición sea prácticamente la misma, lo cual no quiere decir que sea idéntica, pero tampoco es tan idéntico, sus características, su forma, su uso, y lo que dice el acuerdo de liquidación, en la fabricación de cada uno de ellos se utiliza un porcentaje de alcohol diferente, cuestión ésta que no está rebatida por la actora. Y consta en el expediente el distinto porcentaje de alcohol utilizado así en el pan de molde el

0'0082 y 0'0099, en el pan de hamburguesa 0'0050 y 0'010 y en el pan de perrito caliente 0'0030 y 0'0070. Además, el art. 7 titulado Denominaciones de Pan de la Reglamentación Técnico Sanitaria para la Fabricación, Circulación y Comercio del Pan y Panes Especiales aprobado por -->RD 1137/1984 de 28 marzo (Referencia 759/1984) --> en el apartado 9 se hace referencia al pan de molde o americano que es aquél que tiene una ligera corteza blanda y que para su cocción ha sido introducido en un molde. Y ese es el concepto clave, que haya sido introducido en un molde que es tapado procediendo posteriormente a u fermentación y cocción, destapando el molde una vez cocido, mientras que la producción industrial de pan burger o pan hotdog, una vez moldeada la masa se deposita en bandejas para su fermentación y cocción, no se usan moldes en los que se introduce el pan y el recurrente no acredita que se utilicen moldes para la cocción, por ello no es pan de molde o americano. Por ello, el pan burger y el pan hot dog no se pueden considerar incluidos dentro del concepto de pan de molde. Respecto a que el 13 octubre 2004 presentó una solicitud de ampliación de la autorización para incrementar el volumen máximo anual de consumo de alcohol en la que se informaba de la puesta en funcionamiento de 4 líneas nuevas en las que se encontraba el pan burger y el pan hot dog, la autorización 539/09 de 11 octubre 2009 y caducidad el 11 octubre 2014, vigente durante los ejercicios 2011 y 2012 que son los comprobados, se sustenta en las memorias de 27 julio 2009 y 7 octubre 2011 y no se incluían dichos productos, solo era el pan de molde. Respecto a que la información recogida en el acta de inspección está basada en el sector farmacéutico, y que va contra la jurisprudencia del TS, el TEAC señala que lo relevante es que para poder gozar de los beneficios de la exención o devolución del impuesto por el alcohol utilizado en su fabricación, es obligatorio el cumplimiento de los requisitos formales establecidos para ello, art. 76 Reglamento Impuestos Especiales o en el 54, en su caso. Respecto a que se ha vulnerado el principio básico de la devolución de los Impuestos Especiales recogido por la jurisprudencia del TJUE, la sentencia del TS 9 diciembre 2013 al interpretar el art. 75 Reglamento Impuestos Especiales se refiere al control de los procesos de fabricación y hace depender la exención de que se cumplan las condiciones previstas reglamentariamente entre las que se encuentra la prevista en el art. 75.5 Reglamento Impuestos Especiales . Por tanto, para beneficiarse de la devolución del impuesto sobre el alcohol utilizado en la fabricación hay que cumplir con los requisitos, por lo que solo se pueden beneficiar los productos incluidos en la memoria que es sobre los que la Administración puede ejercer el control oportuno para evitar un riesgo de fraude, evasión o abuso. Y respecto del principio de la buena fe y confianza legítima, en base a la sentencia del TS de 22 febrero 2016 la liquidación de la Administración no se basa en errores no detectados, se basa en la utilización de alcohol por la actora en la fabricación de productos para los cuales no se había solicitado y por tanto no estaba autorizado. Las autorizaciones concedidas están basadas en las memorias presentadas, memorias que no incluían dichos productos, por lo que no concurren los requisitos exigidos por la jurisprudencia. Y termina desestimando la reclamación

económico administrativa. Contra esta resolución se interpone el presente recurso contencioso administrativo.

SEGUNDO.- : La parte actora en su demanda manifiesta que el mero incumplimiento formal no debe suponer la automática pérdida de la devolución, principio de proporcionalidad. Falta de motivación. Distinción arbitraria de productos. Productos según la clasificación arancelaria y fiscal. Comunicación previa. Aplicación de requisitos ajenos al sector. Principio básico de la devolución. Falta de indicios que pudieran justificar la existencia de riesgo de fraude, evasión o abuso. Vulneración del principio de la buena fe y de la confianza legítima. Y suplica que se dicte sentencia en la que se estime la demanda y el presente recurso contencioso administrativo, se declare nulo el acto administrativo impugnado por ser contraria a derecho, con imposición de costas a la parte demandada.

El Abogado del Estado en su escrito de contestación a la demanda se opuso a su estimación, con imposición de costas a la parte actora.

TERCERO.- : El TS en sentencia de 27 febrero 2018 referida a hidrocarburos señala que: "*en auto de 10 de mayo de 2017 la Sección Primera de esta Sala Tercera del Tribunal Supremo resolvió admitir a trámite el recurso de casación con el fin de determinar si la Administración tributaria puede exigir el impuesto al tipo ordinario con fundamento exclusivo en el incumplimiento de las obligaciones formales impuestas al suministrador y con independencia de si el producto sometido al impuesto especial ha sido destinado o no al fin que justifica la aplicación de un tipo reducido. Y, en relación con ello, determinar si la acreditación de consumidor final del receptor del gasóleo puede entenderse cumplida por medios distintos a los previsto en el RIE.*" Y no es el caso que nos ocupa, por lo que estos cambios de criterio que se mencionan por el recurrente no se refiere al presente caso.

Se trata de determinar, en este caso, si la memoria que se presenta junto con la solicitud de autorización para la devolución del impuesto por utilización de alcohol en la producción deba contener todos los productos a los que se incorpora el alcohol de cuya devolución se trata.

Así la Exposición de Motivos de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales (Referencia 3626/1992), al referirse a la imposición sobre las bebidas alcohólicas y más concretamente al Impuesto sobre el Alcohol y Bebidas Derivadas, indica que: "*En relación con el Impuesto sobre el Alcohol y Bebidas Derivadas, su finalidad sigue siendo la de gravar el alcohol que se consume en forma de bebidas derivadas, por lo que el impuesto se estructura en forma tal que el alcohol que se destina a otros fines pueda beneficiarse, siempre que se cumplan los requisitos necesarios para asegurar el control, de la exención o devolución del impuesto, bien en razón del destino concreto que se va a dar al alcohol, o bien mediante la previa desnaturalización del mismo que, si bien lo hace impropio para su uso en bebidas, no afecta a su utilización en otros fines.*"

CUARTO.- : Del expediente administrativo resulta que el 7 agosto 2014 se constituyó la Inspección en Dulcesa SLU al objeto de proceder a la comprobación del Impuesto Especial sobre el Alcohol y Bebidas

Derivadas ejercicios 2011 y 2012, levantándose acta A02 72440296 en la que se formula propuesta de regularización del Impuesto Especial sobre el Alcohol por importe de cuota e intereses de demora de 393.641'80e. La actora había obtenido devoluciones provisionales por la utilización de alcohol en la obtención de productos no incluidos en la autorización expedida por el Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales. Tras las alegaciones pertinentes, el 3 octubre 2014 se dictó acuerdo de liquidación confirmando la propuesta.

La actora manifiesta que el mero incumplimiento formal no supone la pérdida automática de la devolución.

El Artículo 42 Ley Impuestos Especiales declara: "Exenciones

Estarán exentas, en las condiciones que reglamentariamente se establezcan, además de las operaciones a que se refieren los artículos 9 y 21, las siguientes:

- 1. La fabricación e importación de alcohol que se destine a ser totalmente desnaturalizado, así como la importación de alcohol totalmente desnaturalizado, de acuerdo con el procedimiento que se establezca reglamentariamente o, en los supuestos de circulación intracomunitaria, de acuerdo con las disposiciones de otro Estado miembro de la Comunidad Económica Europea.*
- 2. La fabricación e importación de alcohol que se destine a ser parcialmente desnaturalizado, así como la importación de alcohol parcialmente desnaturalizado, mediante el procedimiento que se establezca reglamentariamente, para ser posteriormente utilizado en un fin previamente autorizado distinto del consumo humano por ingestión.*
- 3. En los supuestos contemplados en los apartados anteriores, el beneficio de la exención quedará condicionado al cumplimiento de las obligaciones en materia de circulación y a la justificación del uso o destino dado al alcohol desnaturalizado ."*

Los productos beneficiados con la exención deben cumplir los requisitos establecidos en los arts. 54 y ss del Reglamento de los Impuestos Especiales pues como dice la jurisprudencia " *tratándose del disfrute de un beneficio fiscal, le asiste a la Administración la potestad reglamentaria que establecía el artículo 17.c) de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria (Referencia 63/1963)(BOE de 31 de diciembre), sin que pueda calificarse de irracional o arbitraria la exigencia de la tarjeta de suministro de alcohol en la que consta el número de litros autorizados para recibir con exención del impuesto, pues con tal medida se persigue evitar que productos a los que se aplica un tratamiento fiscal de privilegio por razón de su destino, se utilicen para fines distintos. Tampoco se desconoce la reserva de ley en materia tributaria, ya que se trata de la aplicación de una exención prevista en la Ley 38/1992 (Referencia 3626/1992), en transposición de la -->Directiva 92/83 (Referencia 4512/1992) -->, limitándose el Reglamento a regular la condiciones adjetivas que deben cumplirse al respecto y que garantizan la finalidad para la que la dispensa se concedió. (STS 7 julio 2014)."*

Asimismo, esa sentencia pone de manifiesto que la autorización para recibir productos con exención no puede considerarse una mera obligación formal *sino más bien como una condición sustantiva e ineludible para la aplicación de la ventaja, cuya exigencia no queda desvirtuada por el hecho de que dichas condiciones no estén exhaustivamente reglamentadas y por la circunstancia de que el uso y el destino del alcohol hayan quedado debidamente justificados, por lo que si no se posee la tarjeta o se produce un exceso sobre el límite máximo autorizado en la misma el destinatario no está autorizado para recibir los productos con exención fiscal ni el expedidor podría efectuar la entrega de los mismos . "*

QUINTO.- : La actora considera que la Administración realiza una distinción arbitraria de los productos. Señala que se dedica a la pastelería, bollería y panadería, dispone de un registro sanitario de las categorías de:

Pan, con sus distintas actividades de almacenamiento, envasado y distribución.

Productos de pastelería, confitería, bollería y repostería.

Y este registro sanitario reconoce como un único producto, el pan. Para su proceso de fabricación la actora utiliza alcohol con aroma, con una finalidad de conservación del producto y se inyecta en la fase final del envasado para crear una atmósfera que permita alargar la fecha de caducidad del producto. Pero, dice el actor, la Administración hace una interpretación abusiva de la norma, y manifiesta que además, con una clara arbitrariedad hace referencia a productos que no han sido autorizados en la memoria al distinguir entre el pan de molde y el pan burger y el pan hot dog, Pero no se puede hacer esa distinción tan aleatoria pues se trata de productos que se comercializan como pan. La clasificación arancelaria y fiscal por tratarse de partidas arancelarias preparadas a base de cereales, harinas... productos de pastelería es 1905, y el art 44.3 Ley Impuestos Especiales establece:

"3. No obstante lo establecido en el apartado 7 del artículo 15, la circulación y tenencia de especialidades farmacéuticas y de productos clasificados en un capítulo de la nomenclatura combinada distinto del 22, que contengan alcohol total o parcialmente desnaturalizado o alcohol que les haya sido incorporado con aplicación de alguno de los supuestos de exención o devolución previstos en los artículos 22 y 42, no estarán sometidas al cumplimiento de requisito formal alguno en relación con el impuesto."

En el presente caso no se está discutiendo si el recurrente tiene o no derecho a la devolución, estamos tan solo refiriéndonos a si puede alcanzar el beneficio de la devolución al pan burger y al pan hot dog. Y habrá que insistir en que desde luego es un producto denominado pan, pero a efectos del beneficio de la devolución del impuesto hay que estar a la memoria presentada por el recurrente para la obtención de la autorización. El beneficio de la devolución de Dulcesa fue concedida mediante un acuerdo de la AEAT de 19 noviembre 2009 y vigencia hasta el 11 octubre 2014, siendo la autorización 539/09. Y más tarde, con el objetivo de incrementar la cantidad de alcohol que podía utilizar con el beneficio de la devolución presentó una nueva memoria el 7 octubre 2011 incluyendo el pan de molde, pero no el pan burger ni el

pan hot dog. Si hubiese sido tan solo pan, como pretende hacer valer la actora, no tendría que haber hecho ninguna modificación de la autorización para incluir el pan de molde.

El Artículo 54 Reglamento de los Impuestos Especiales referido a la: Devolución por utilización en la preparación de productos alimenticios y de aromatizantes de productos alimenticios y bebidas analcohólicas señala:

"1. La aplicación del derecho a la devolución establecido en las letras a) y b) del artículo 22 de la Ley deberá ser solicitada, previamente, a la oficina gestora, por el titular de la explotación donde se vayan a utilizar el alcohol o las bebidas alcohólicas en los procesos de obtención de aromatizantes para la elaboración de productos alimenticios y bebidas analcohólicas o de alimentos rellenos u otros, en las condiciones establecidas en dicho artículo.

2. La solicitud, a que se refiere el apartado anterior, deberá acompañarse de una memoria técnica con la información requerida en el artículo 57 bis.

3. El centro gestor resolverá la solicitud presentada concediendo, en su caso, la autorización correspondiente por un plazo máximo de cinco años. La modificación del proceso industrial descrito en la memoria, así como los productos que intervienen o se obtienen en el mismo, deberá ser comunicada al centro gestor que, en su caso, autorizará las modificaciones notificadas.

4. Una vez concedida la autorización a que se refiere el apartado anterior, el industrial deberá proceder a la inscripción en el registro territorial del establecimiento donde se va a realizar el proceso descrito en la memoria, en la oficina gestora correspondiente a dicho establecimiento.

5. Dentro de los veinte primeros días naturales siguientes al vencimiento de cada trimestre natural, los titulares de explotaciones industriales, que dispongan de la autorización a que se refiere el apartado 3 anterior, presentarán, en la oficina gestora correspondiente al establecimiento donde se ha efectuado el consumo de los productos objeto de los impuestos, una solicitud de devolución de las cuotas soportadas correspondientes a los productos consumidos durante el trimestre. En dicha solicitud, que se ajustará al modelo que se establezca por el Ministro de Hacienda y Administraciones Públicas, se consignará el número de la autorización a que se refiere el apartado 3 anterior.

6. La oficina gestora tramitará las solicitudes presentadas y dispondrá, en su caso, el pago de las cuotas a devolver.

7. Lo dispuesto en los apartados anteriores no será de aplicación en los casos previstos en el apartado 4 del artículo 88 de este Reglamento."

Conforme a este precepto, la actora pudo solicitar una modificación de la memoria y ampliarla a los productos de pan burger y pan hot dog haciendo constar como se fabrican estos productos que ni por su forma, su sabor, su uso, su producción es pan de molde. Es una variación del pan, pero de fabricación distinta al pan de molde de manera que incluso en el sentir y en el uso más popular es diferente al pan de molde.

Se debe manifestar a la actora, como ya hizo el TEAC que se está tratando de los ejercicios 2011 y 2012 referidos al Impuesto sobre el Alcohol y los mismos se basaban tan solo en las memorias presentadas pero el recurrente en el año 2009 para obtener la autorización y en el año 2011 cuando se solicitó la modificación para hacerla extensiva al pan de molde expresamente y no al pan burger ni al pan hot dog sin que haya que interpretar que dentro del término pan de molde se incluyen otras modalidades de pan como las que nos ocupan.

SEXTO.- : La exigencia de una autorización para obtener la devolución del Impuesto y el cumplimiento, para ello, de los requisitos reglamentariamente exigidos, no pueden colocarse al mismo nivel de que existan indicios de fraude o elusión fiscal. La entidad recurrente no puede colocarse al margen del cumplimiento de sus obligaciones para obtener la autorización necesaria para conseguir el beneficio fiscal previsto, por lo que se está ante un mero incumplimiento ajeno a cualquier actividad de fraude que, por otra parte, nadie ha hecho alusión a ello. E insistimos, al igual que sollicitó la modificación de la autorización para incluir dentro del concepto pan el pan de molde, lo pudo hacer para incluir otras variaciones como el pan burger o el pan hot dog.

Seguendo al Abogado del Estado, la Sentencia del TJUE de 9 diciembre 2010 C-163/09 (Referencia 213673/2010) señala que: "En estas circunstancias, procede responder a la segunda cuestión que el --> artículo 27, apartado 1, letra f), de la Directiva 92/83 (Referencia 4512/1992) --> debe interpretarse en el sentido de que la concesión de la exención prevista en esta disposición sólo puede supeditarse al cumplimiento de requisitos como los que impone la normativa nacional analizada en el litigio principal - limitación de las personas que pueden presentar una solicitud de devolución, establecimiento de un plazo de cuatro meses para presentar dicha solicitud y fijación de un importe mínimo de devolución- cuando se haya demostrado, a partir de elementos concretos, objetivos y comprobables, que estos requisitos son necesarios para garantizar la correcta aplicación de dichas exenciones y para evitar fraudes, evasiones y abusos. Corresponde al órgano jurisdiccional remitente comprobar si tal es el caso en relación con los requisitos establecidos por esta normativa."

Conforme a lo establecido en esta sentencia, los requisitos exigidos en el presente caso son necesarios para determinar si es procedente el beneficio de la exención legalmente prevista, por lo que la exigencia de una memoria descriptiva de los productos en los que se emplea el alcohol para cuya exención se solicita la autorización no es contraria a la normativa europea y sigue reconociéndose el derecho a la devolución, tan solo se exige una memoria en la que se describan los productos que van a beneficiarse, evitando aquellos otros que desconoce la Administración que se van a fabricar por la empresa utilizando un porcentaje de alcohol y sobre el que se va a solicitar una devolución.

Sentencia -->22 de diciembre de 2010 (recurso contencioso administrativo nº 257/2009 (Referencia 226971/2010) -->) que " *El principio de la buena fe en las relaciones entre la Administración y los particulares, la seguridad jurídica y el equilibrio de prestaciones, están estrechamente relacionados con el*

principio de confianza legítima enunciado por el Tribunal Superior (sic) de Justicia de las Comunidades Europeas, y como concreta la sentencia de cinco de marzo de dos mil diez, "el principio de la buena fe protege la confianza legítima que fundadamente se puede haber depositado en el comportamiento ajeno e impone el deber de coherencia en el comportamiento propio. Lo que es tanto como decir que el principio implica la exigencia de un deber de comportamiento que consiste en la necesidad de observar de cara al futuro la conducta que los actos anteriores hacían prever y aceptar las consecuencias vinculantes que se desprenden de los propios actos constituyendo un supuesto de lesión a la confianza legítima de las partes "venire contra factum proprium"."

Y no se puede alegar confianza legítima cuando el propio recurrente era concedor de que podría modificar la autorización, como así hizo en 2011 para incluir el pan de molde, y en este caso sería para incluir el pan hot dog y el pan burger. Y era sabedor de que se aceptaría esa modificación a los efectos de obtener la autorización para la devolución del impuesto especial sobre el alcohol por lo que no existe ninguna confianza legítima que haya generado la Administración con sus actos.

Por todo lo expuesto, procede desestimar el presente recurso contencioso administrativo y por aplicación del -->art. 139 LJCA (Referencia 2689/1998) --> se imponen las costas a la parte actora.

FALLAMOS

La Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, Sección Séptima, ha decidido:

1º.- **DESESTIMAR** el recurso contencioso-administrativo nº 829 /2017 , interpuesto por la entidad DULCESA SLU representada por el Procurador D. Roberto Hoyos Mencia, contra la Resolución impugnada en autos y expresada en el fundamento de derecho primero, la cual se confirma por ser conforme a derecho.

2º.- Condenar a la parte recurrente al pago de las costas causadas en esta instancia.

Notifíquese esta Sentencia a las partes personadas, haciéndoles la indicación que la misma que es susceptible de recurso de casación el cual deberá prepararse ante esta Sala en el plazo de 30 días contados desde el siguiente al de su notificación; en el escrito de preparación del recurso deberá acreditarse el cumplimiento de los requisitos establecidos en el art.89.2 de la Ley de la Jurisdicción , justificando el interés casacional objetivo que presenta. De la sentencia será remitido testimonio a la oficina de origen a los efectos legales junto con el expediente, y así lo pronunciamos, mandamos y firmamos.