

**Audiencia Nacional****AN (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 7ª) Sentencia de 2 marzo 2015**

JT\2015\692

**IMPUESTOS ESPECIALES:** Impuesto sobre el Alcohol y Bebidas Derivadas: proceso de desalcoholización de la cerveza, para la fabricación de cerveza sin alcohol: examen: obtención de dos productos, cerveza sin alcohol y un segundo producto alcohólico que es calificado también como cerveza: liquidación del Impuesto sobre el Alcohol, improcedente.

**Jurisdicción:**Contencioso-Administrativa  
Recurso contencioso-administrativo 27/2014

**Ponente:**Excma. Sra. Begoña Fernández Dozagarat

La Sala de lo Contencioso-Administrativo de la AN **estima** el recurso contencioso-administrativo interpuesto frente a la Resolución del TEAC de 17-10-2013, recaída en reclamación interpuesta frente a liquidación girada en concepto de Impuesto Especial sobre el Alcohol y Bebidas Derivadas, ejercicio 2007.

**AUDIENCIA NACIONAL****Sala de lo Contencioso-Administrativo****SECCIÓN SÉPTIMA****Núm. de Recurso:** 000027 / 2014**Tipo de Recurso:** PROCEDIMIENTO ORDINARIO**Núm. Registro General:** 00540/2014**Demandante:** SAN MIGUEL FÁBRICAS DE CERVEZA Y MALTA, S.A.**Procurador:** Dª Mª ESTHER CENTOIRA PARRONDO**Demandado:** TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL**Abogado Del Estado****Ponente Ilma. Sra.:** Dª. BEGOÑA FERNANDEZ DOZAGARAT

**SENTENCIA N°:****Ilmo. Sr. Presidente:**

D. JOSÉ LUIS LOPEZ MUÑIZ GOÑI

**Ilmos. Sres. Magistrados:**

D. ERNESTO MANGAS GONZÁLEZ

D<sup>a</sup>. BEGOÑA FERNANDEZ DOZAGARAT

D. JAIME ALBERTO SANTOS CORONADO

D. ANGEL RAMON AROZAMENA LASO

Madrid, a dos de marzo de dos mil quince.

Visto el recurso contencioso administrativo **número 27/14** , que ante esta Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional, Sección Séptima, ha promovido la entidad **SAN MIGUEL FÁBRICAS DE CERVEZA Y MALTA, S.A.** representada por la procuradora D<sup>a</sup> M<sup>a</sup> Esther Centoira Parrondo, contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 17 de octubre de 2013 en materia de impuestos especiales; se ha personado la Administración General del Estado, representada por el Abogado del Estado. Siendo ponente la señora D<sup>a</sup> BEGOÑA FERNANDEZ DOZAGARAT, Magistrada de esta Sección.

**ANTECEDENTES DE HECHO**

**PRIMERO** : Por la entidad SAN MIGUEL FÁBRICAS DE CERVEZA Y MALTA, S.A. representada por la procuradora D<sup>a</sup> M<sup>a</sup> Esther Centoira Parrondo, contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 17 de octubre de 2013.

**SEGUNDO** : Por decreto de fecha 14 de febrero de 2014 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, que efectuó el 9 de abril de 2014, y por diligencia de ordenación se dio traslado al Sr. Abogado del Estado para que contestase la demanda en el plazo de veinte días.

**CUARTO** : Por auto de fecha 13 de mayo de 2014 se recibió el presente recurso a prueba y una vez practicadas aquellas que se declararon pertinentes se declaró concluso el presente procedimiento.

**QUINTO** : Por auto de fecha 13 de mayo de 2014 se fijó la cuantía del presente procedimiento en 7.303.181'77 euros. Por providencia de fecha 7 de enero de 2015 se señaló para deliberación y fallo el día 12 de febrero de 2015, continuando la deliberación del presente recurso el día 26 de febrero de 2015.

## FUNDAMENTOS JURIDICOS

### PRIMERO

: La parte recurrente, la entidad SAN MIGUEL FÁBRICAS DE CERVEZA Y MALTA, S.A. impugna la resolución del TEAC de fecha 17 de octubre de 2013 (RG 138/2011 y 226/2011) que tiene su base en los siguientes hechos: La Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la AEAT instruyó el 30 de septiembre de 2010 a la demandante el acta de disconformidad A02 71789664 por el Impuesto Especial sobre el Alcohol y Bebidas Derivadas ejercicio 2007 e importe de 4.330.529'79€ de cuota e intereses de demora. Y en fecha 18 de enero de 2010 dicha Dependencia instruyó a San Miguel el acta de disconformidad A02 71790556 por el Impuesto Especial sobre el Alcohol y Bebidas Derivadas ejercicio 2008 e importe de 3.829.127'84€ de cuota e intereses de demora. El criterio de liquidación trae causa en el proceso de desalcoholización de la cerveza. Para obtener la cerveza sin alcohol se produce una sustancia hidroalcohólica que es clasificable en el código 22.08 de la NC de la UE y por tanto incluida en el ámbito objetivo del impuesto especial, sin que la entidad haya satisfecho dicho impuesto especial.

Contra las dos liquidaciones mencionadas se interpuso reclamación económico administrativa ante el TEAC que desestima en la resolución de 17 de octubre de 2013. Contra la misma se interpone el presente recurso contencioso administrativo.

### SEGUNDO

: El TEAC en su resolución resuelve las distintas cuestiones planteadas. Así respecto de la primera referida a si está o no acreditado en el expediente que el proceso de desalcoholización de la cerveza llevado a cabo en las instalaciones de la entidad actora se produce la sustancia hidroalcohólica a la que se alude. La actora manifiesta que ese proceso consiste en extraer, de la cerveza original o cerveza base, dos sustancias: una cerveza con bajo contenido alcohólico (0'003% de alcohol) y otra de mayor contenido alcohólico (no superior al 12%) que para poder ser comercializada se mezcla con otras cervezas producidas en la misma fábrica. Este proceso se produce siempre en la misma planta y la cerveza de mayor contenido alcohólico obtenida en la desalcoholización se mezcla de forma inmediata y sin solución de continuidad con el resto de la cerveza que entra en la planta y que no ha sido desalcoholizada. Por ello, en el proceso de desalcoholización se obtiene la cerveza sin alcohol y se obtiene un producto compuesto por agua, alcohol, aromas y extracto que se considera por la actora cerveza. La Inspección considera que en ese proceso de desalcoholización se produce una sustancia desalcoholizada (cerveza sin alcohol) y una mezcla hidroalcohólica, esto es alcohol que es el objeto del impuesto especial. El TEAC considera que no es controvertido que en ese proceso de desalcoholización se produzcan dos sustancias. En el informe ampliatorio se dice que esa sustancia no comercializable se emplea para la fabricación del resto de cervezas y que dicha cuestión no es posible comprobar al realizar la inspección ya que la cerveza producida en el ejercicio 2007 ya se ha comercializado, consumido o bien destruido debido a que se ha superado con creces la fecha de consumo preferente de la misma. Si ha resultado aceptado por ambas partes que esa sustancia obtenida contiene alcohol en un grado no superior al 12%. En el acuerdo TEAC se describe el proceso de desalcoholización de la cerveza y considera que el producto que se obtiene en ese proceso, además de la cerveza, no lleva fermentación alguna por lo que

la sustancia que se obtiene no puede ser calificada como cerveza a efectos de lo dispuesto en el art. 24.2 Ley Impuestos Especiales (RCL 1992, 2787 y RCL 1993, 150) pues el código 2203 de la nomenclatura combinada exige que la fabricación de la cerveza se realice mediante la fermentación del mosto preparado con malta de trigo o cebada. Pero se trata de un producto incluido en la partida 2208 de la nomenclatura combinada: Alcohol etílico sin desnaturalizar con grado alcohólico volumétrico inferior a 80% vol. En consecuencia, se rechaza esta alegación por el TEAC.

Otra de las alegaciones ante el TEAC consiste en que clasificado el producto en la nomenclatura 2208 hay que determinar su tributación. Para justificar el destino de esas sustancia hidroalcohólica en la documentación que se presenta se expone que se mezcla con la cerveza que se comercializa. La inspección no puede comprobar este dato, pero de haberse producido la mezcla ello supone una utilización de la sustancia hidroalcohólica y por tanto un autoconsumo no exento. La actora considera que no hay autoconsumo puesto que el art. 4.3. Ley Impuestos Especiales utiliza el término "permanecen" y en este caso ese producto no permanece como tal en los establecimientos de la actora, por tanto no hay autoconsumo. El TEAC considera errónea la conclusión de la demandante y manifiesta que en el proceso de desalcoholización se obtiene el producto controvertido y este se añade a la cerveza, pero ese concepto de permanencia no es asimilable a almacenaje. Y además esa operación de mezcla del producto con la cerveza no supone fermentación y no es una operación que se realice en régimen suspensivo. Y en último lugar respecto a la doble imposición el TEAC dice que la empresa disfruta del beneficio del régimen suspensivo para la fabricación de la cerveza y la fabricación de otros productos implicaría el nacimiento del impuesto que corresponda en el momento de la fabricación. El art. 7.1 Ley Impuestos Especiales así lo determina y así ha ocurrido en este caso.

### **TERCERO**

: La parte recurrente en su demanda alega: La falta de acreditación por parte de la Administración de la naturaleza de la sustancia controvertida derivada del proceso de desalcoholización. Improcedencia de la regularización e inexistencia de autoconsumo. Y existencia de doble imposición. Y suplica que se tenga por formalizada la demanda interpuesta, y previos los trámites preceptivos, se dicte sentencia con revocación de la resolución impugnada por ser contraria a derecho y que se acuerde la anulación de las dos liquidaciones impugnadas.

El Abogado del Estado en su escrito de contestación a la demanda se opuso a la estimación de la misma, solicitando la confirmación del acto recurrido.

### **CUARTO**

: Conforme al art. 5 Ley Impuestos Especiales (RCL 1992, 2787 y RCL 1993, 150) están sujetas a los impuestos especiales la fabricación, la fabricación e importación de los productos objeto de dichos impuestos. Los impuestos especiales de fabricación con arreglo al art. 2.1: impuestos especiales sobre el alcohol y las bebidas alcohólicas son: Impuesto sobre la cerveza, sobre el vino y bebidas fermentadas, sobre productos intermedios, sobre alcohol y bebidas derivadas.

Asimismo, debemos hacer referencia al art. 4.17 que define fábrica como: el establecimiento donde, en virtud de la autorización concedida, con las condiciones y requisitos que se establezcan reglamentariamente pueden extraerse, fabricarse, transformarse, almacenarse, recibirse y expedirse, en

régimen suspensivo, productos objeto de los impuestos especiales de fabricación. Y en el nº 18 define Fabricación: la extracción de productos objeto de los impuestos especiales de fabricación y cualquier otro proceso por el que se obtengan dichos productos a partir de otros, incluida la transformación.

En el caso de la cerveza ( art. 24) el ámbito objetivo del impuesto está integrado por la cerveza y por los productos constituidos por mezclas de cerveza con bebidas analcohólicas, clasificadas en el código NC 2206, siempre que el grado volumétrico adquiridos sea superior a 0'5% vol. La cerveza es todo producto clasificado en el código NC 2203, Reglamento CE 1967/2005 (LCEur 2005, 2735) de 1de diciembre.

La definición de este código de la NC, señala: La cerveza es una bebida alcohólica que se obtiene por fermentación de un mosto preparado con malta de cebada o de trigo, que se ha hervido en agua con lúpulo, generalmente. Para la preparación del mosto pueden utilizarse también algunas cantidades de cereales sin maltear (por ejemplo, maíz y arroz). La adición de lúpulo proporciona principios amargos y aromáticos y permite una mejor conservación del producto. A veces durante la fermentación se aromatiza con cerezas u otro productos.

Similares definiciones se encuentran en el Código Alimentario (RCL 1967, 1985) y en la Reglamentación Técnico Sanitaria. En esta última, aprobada por Real Decreto 53/1995, de 20 de enero (RCL 1995, 403) , no solo se decía:

Cerveza: Es la bebida resultante de la fermentación alcohólica, mediante levadura seleccionada, de un mosto procedente de malta de cebada, solo o mezclado con otros productos amiláceos transformables en azúcares por digestión enzimática, adicionado con lúpulo y/o sus derivados y sometidos a un proceso de cocción conforme al apartado 10 del artículo 6, sino que entre las prácticas prohibidas en su artículo 7 cita expresamente en el apartado 3 La adición de alcohol.

## QUINTO

: La primera de las cuestiones se refiere a la falta de acreditación por parte de la Administración de la naturaleza de la sustancia controvertida derivada del proceso de desalcoholización.

En la demanda se manifiesta que la sustancia hidroalcohólica controvertida no es alcohol clasificado en la nomenclatura 22.08. Para ello la Administración debería de probar sin género de dudas que la actora obtuvo el alcohol en el proceso de desalcoholización de la cerveza.

Como bien expone la parte actora, y reconoce la Administración, de los años 2007 y 2008 no se han tomado muestras de ese producto, por lo tanto hay que acudir a las pruebas anteriores y posteriores a esos ejercicios que aportan suficientes elementos respecto al producto controvertido.

La parte actora sustenta su tesis en informes técnicos referidos a las fábricas de Málaga y de Burgos que en sus conclusiones exponen que debido a la configuración técnica de la planta de desalcoholización para elaborar cerveza sin alcohol 0'0% no es posible la extracción de alcohol líquido y no se puede almacenar. Que lo producido en la fábrica es la distribución del alcohol que entra con la cerveza de alimentación entre una cerveza alcohólica más concentrada y una sin alcohol. Es un proceso continuo, sin interrupción. Añade la demandante que también son relevantes las actuaciones de la Administración que, en todo caso en ese proceso de fabricación de cerveza sin alcohol, señala que da lugar a dos productos: la cerveza sin alcohol y un subproducto alcohólico o cerveza con alta concentración , según se recoge en una diligencia de 9 mayo 2006, y en otra diligencia de 12 febrero 2010 se expone algo similar.

Añade que existen análisis del laboratorio de aduanas de 19 abril 2010 y se hace mención a la diligencia de 2 marzo 2010 donde se examina el procedimiento de elaboración de cerveza sin alcohol, se extraen muestras por triplicado de los cuatro productos que se detallan: cerveza entrada al proceso, mezcla hidroalcohólica, cerveza analcohólica y residuos de aguas, aromas. Y respecto a la mezcla que nos ocupa el dictamen manifiesta que se identifica como cerveza de malta con una graduación de 6'8% y un extracto seco primitivo de 14'9%, por ello es cerveza de malta y no alcohol. Idéntico resultado se produce en el año 2013 respecto a la fábrica de Burgos y Málaga. Que existen diligencias anteriores a 2007 y 2008 que no ponen en duda que lo que se está produciendo es cerveza y solo cerveza.

La entidad actora viene insistiendo en el proceso hermético, sin depósitos de almacenamiento del proceso de desalcoholización de la cerveza. Considera a la Administración incoherente pues se limita a dos ejercicios concretos 2007 y 2008, cuando la actora adquirió las plantas desalcoholizadoras SIGMATEC en los años 2000 y 2001 instalándolas en Burgos y Málaga para la producción de la cerveza sin alcohol. Y en el año 2013 dichas plantas siguen en funcionamiento y se ha realizado siempre el mismo proceso de desalcoholización. Tan solo en los años 2007 y 2008 la Administración ha considerado la mezcla hidroalcohólica como alcohol y en años anteriores no existió reparo alguno para considerar la mezcla como cerveza. Y en los años 2009 a 2013 ese líquido vuelve a considerarse como cerveza. Por ello se alega la doctrina de los actos propios.

## SEXTO

: Partiendo de la inexistencia de análisis del producto cuestionado en los ejercicios 2007 y 2008 hay que atender al conjunto de pruebas existentes. En las actuaciones existen informes periciales del año 2011 aportados por la actora que describen el proceso de producción de cerveza 0'0% reflejando que se parte siempre de una cerveza de bajo contenido alcohólico, y tras el proceso de separación y el resto del proceso de fabricación se obtienen dos productos, la cerveza sin alcohol 0'0% y la cerveza que nos ocupa con un grado de alcohol que podría llegar al 8% y que se califica en estos informes analíticos como cerveza.

En el informe al acta de disconformidad emitido por la Inspección se manifiesta que de las operaciones de desalcoholización de cerveza de alta densidad que se realizan en las plantas SIGMATEC que la empresa tiene en funcionamiento se obtiene una mezcla de alcohol y agua, mezcla hidroalcohólica, que está incluida en el ámbito objetivo del Impuesto sobre el Alcohol y Bebidas Derivadas. Sin embargo, esa catalogación realizada por la Inspección en estos dos ejercicios es aislada, no seguida en otras actuaciones inspectoras a las que se ha sometido la entidad actora antes y después de esos dos ejercicios. Y además conviene destacar, que la administración reconoce que el proceso de fabricación de cerveza sin alcohol se realiza con las plantas desalcoholizadoras SIGMATEC de Burgos y Málaga adquiridas en los años 2000 y 2001 y mejoradas en el año 2009. En esta planta SIGMATEC, reconoce la Inspección que se produce el proceso de desalcoholización de la cerveza San Miguel 0'0. Ese proceso consiste en la entra de cerveza con alcohol, pasando por la fase de desgasificación y entrada a la doble columna de extracción, hasta la fase final de obtención de la cerveza con grado alcohólico inferior a 0'003% en volumen y la cerveza con alcohol. Ambos productos salen a través de tuberías visibles a depósitos de almacenamiento.

Es cierto, como reconoce la Inspección y también la actora, que no existen muestras de esos años 2007 y 2008. Así consideramos importante resaltar no solo el resultado de los informes periciales

aportados por la actora y a los que ya se ha hecho referencia, hay que resaltar que existe un dictamen del Laboratorio Central de Aduanas fechado el 19 abril 2010 que considera:

a) la cerveza entrada A1 como: cerveza de malta con una graduación alcohólica de 1'1% y un extracto seco primitivo (grado plato) de 15%.

b) el producto analizado cerveza con alcohol B1 como: cerveza de malta con un grado alcohólico volumétrico de 6'8% y un extracto seco primitivo (grado plato) de 14'9%.

c) el agua residual D1 como: líquido incoloro transparente con ligero olor a malta, presenta caracteres de agua de lavado de residuos de cervecería, no contiene alcohol.

d) la cerveza sin alcohol como: el producto no contiene alcohol, presenta los caracteres de cerveza sin alcohol. Bebida analcohólica del art. 20.4 Ley Impuestos Especiales (RCL 1992, 2787 y RCL 1993, 150) .

El 2 de octubre de 2013, la Administración toma muestras de la fábrica de Burgos del tanque 11 para determinar la calificación fiscal del producto y contenido alcohólico de los productos. El resultado de ese análisis fue comunicado a la actora, y destaca: producto con los caracteres de cerveza de malta sin alcohol, con un grado alcohólico de 0'3% vol y un extracto seco primitivo (grado plato) de 15'4%, bebida analcohólica a los efectos del art. 20.4 Ley Impuestos Especiales . Otra muestra presenta los caracteres de cerveza sin alcohol, bebida analcohólica a los efectos del art. 20.4 Ley Impuestos Especiales . Y la última muestra se identifica como cerveza de malta con una graduación volumétrica de 3'1% vol, y un extracto seco primitivo (grado plato) de 7%.

En consecuencia, partiendo de la prueba conjunta, y en especial atendiendo a esta prueba del Laboratorio de Aduanas de los productos que son resultantes de la actividad de producción de cerveza sin alcohol, el producto cuestionado es cerveza por lo que procede la estimación del recurso contencioso administrativo interpuesto contra la resolución del TEAC que se declara no conforme a derecho.

En materia de costas no se hace especial pronunciamiento sobre las mismas teniendo en cuenta las dudas de hecho y de derecho que se han planteado en el presente procedimiento.

Vistos los artículos citados y demás de general y pertinente aplicación,

## **FALLAMOS**

Que debemos **ESTIMAR Y ESTIMAMOS** el presente recurso contencioso administrativo nº 27/14 interpuesto por la entidad **SAN MIGUEL FÁBRICA DE CERVEZA Y MALTA, S.A.** contra la resolución del TEAC de fecha 17 de octubre de 2013 la cual se deja sin efecto por no ser conforme a derecho, así como las liquidaciones de las que trae causa.

No se hace expresa condena en costas.

Notifíquese esta Sentencia a las partes personadas, haciéndoles la indicación que contra la misma puede prepararse recurso de casación ante esta Sección, en el plazo de 10 días a contar desde el siguiente al de su notificación y para ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo. Previamente deberá constituir un depósito por importe de 50 euros que ingresará en la cuenta de esta Sección 7ª de la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional, abierta en BANESTO número 2856 0000 24, e indicando en los siguientes dígitos el número y año del presente procedimiento. Se aportará el correspondiente resguardo en el momento de su preparación de conformidad con lo establecido en la Disposición Adicional Decimoquinta de la vigente Ley Orgánica del Poder Judicial (RCL 1985, 1578,

2635) . Una vez firme devuélvase el expediente al órgano de procedencia con testimonio de la misma.

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

#### **PUBLICACIÓN**

Leída y publicada ha sido la anterior Sentencia por el Ilmo. Sr. Magistrado Ponente de la misma, estando celebrando audiencia pública en el mismo día de la fecha la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional. Certifico.

FIDE