

CONCLUSIONES DE LA ABOGADO GENERAL

SRA. JULIANE KOKOTT

presentadas el 15 de julio de 2010¹

I. Introducción

1. El uso de vino en la cocina es una tradición milenaria en Europa. Del gastrónomo romano Marco Gavio Apicio,² a quien se atribuye uno de los libros de cocina más antiguos,³ se sabe que ya utilizaba el vino en sus salsas.⁴

2. Pero el presente caso no trata precisamente del correcto uso del vino en la cocina. Las partes del procedimiento principal están incluso expresamente de acuerdo en que, en el uso profesional de vino conforme a las recetas habituales (por ejemplo, para preparar un *bœuf bourguignon*), el producto final no contiene más de un 5 % de alcohol.

3. El objeto de esta petición de decisión prejudicial, por el contrario, es la cuestión de si un vino, oporto o coñac destinado exclusivamente para cocinar está sujeto a los impuestos especiales sobre el alcohol y las bebidas alcohólicas armonizados por el Derecho de la Unión, y, en su caso, con qué requisitos se puede conceder una exención de dicho impuesto especial. A este respecto no parece haber en los Estados miembros una práctica uniforme.

4. El vino de cocina, el oporto de cocina y el coñac de cocina aquí controvertidos son licores a los que el fabricante ha añadido sal y pimienta, de manera que, conforme al destino previsto, sólo se pueden utilizar para preparar comida y no son indicados para su consumo como bebidas. Sin embargo, las autoridades tributarias del Reino Unido⁵ consideran que esos productos están sujetos al impuesto especial sobre el alcohol, y por eso han intervenido un cargamento de vino de cocina, oporto de cocina y coñac de cocina (en lo sucesivo, «alcohol de cocina»), por el que no se había tributado, destinado a la compañía

1 — Lengua original: alemán.

2 — Se cree que Marco Gavio Apicio vivió en el siglo I después de Cristo en la antigua Roma. Plinio el Viejo, en su *Historia natural*, le calificó como el mayor derrochador y vividor (*nepotum omnium altissimus gurgis*; véase Plin. nat. hist. 10, 133), nacido para todos los tipos de lujo (*ad omne luxus ingenium natus*; véase Plin. nat. hist. 9, 66).

3 — *De re coquinaria* (Sobre el arte de cocinar). No obstante, en la versión que de ella se conserva, dicha colección de recetas podría proceder de los siglos III o IV después de Cristo y, por lo tanto, no habría sido redactada por Apicio.

4 — Véase, por ejemplo, la receta atribuida a Apicio de *ius in elixam omnem* (salsa para todo tipo de carne cocinada) en *De re coquinaria*, libro VII, capítulo VI.

5 — The Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (Excise Duties).

londinense mayorista de alimentación Repertoire Culinaire Ltd, en el momento de su importación desde Francia al Reino Unido. Ahora, Repertoire Culinaire litiga con las autoridades del Reino Unido por la restitución de esa mercancía.

por 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.⁸ Asimismo, son relevantes para la resolución del presente asunto determinadas partes de la llamada Nomenclatura Combinada.

5. Realmente, no parece complicada la solución de este asunto, pues el Tribunal de Justicia ya ha declarado en una ocasión, en la sentencia *Gourmet Classic*,⁶ que el vino de cocina está sometido al impuesto especial. Sin embargo, en el presente asunto se pide al Tribunal de Justicia expresamente que reconsidere su apreciación jurídica en dicho caso y la complete en ciertos puntos.

1. La Directiva 92/12

7. En las disposiciones generales de la Directiva 92/12 se regula, entre otros aspectos, en qué Estado miembro y en qué momento se devenga el impuesto especial sobre el consumo de los productos sujetos a él. A este respecto, el artículo 6, apartado 1, de la Directiva 92/12 establece:

II. Marco legal

«El impuesto se devengará en el momento de la puesta a consumo [...]»

A. Derecho de la Unión

6. El marco jurídico de este asunto en el Derecho de la Unión viene definido por la Directiva 92/12/CEE del Consejo, de 25 de febrero de 1992, relativa al régimen general, tenencia, circulación y controles de los productos objeto de impuestos especiales,⁷ y

8. El artículo 7 de la Directiva 92/12 establece en extracto:

«1. En caso de que productos objeto de impuestos especiales, que ya hayan sido puestos a consumo en un Estado miembro, sean detentados con fines comerciales en otro Estado miembro distinto, el impuesto especial se percibirá en el Estado miembro en que se encuentren dichos productos.

6 — Sentencia de 12 de junio de 2008, *Gourmet Classic* (C-458/06, Rec. p. I-4207).

7 — DO L 76, p. 1.

8 — DO L 316, p. 21.

2. Con este fin y sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 6, en caso de que productos que ya hayan sido puestos a consumo en un Estado miembro, tal como se define en dicho artículo, se entreguen o se destinen a la entrega, o afectación en el interior de otro Estado miembro a las necesidades de un operador que lleve a cabo de forma independiente una actividad económica o a las necesidades de un organismo de derecho público, el impuesto especial será exigible en ese otro Estado miembro.

[...]»

2. Directiva 92/83

9. La sección V de la Directiva 92/83, en sus artículos 19 a 23, contiene disposiciones sobre la tributación del alcohol etílico. En el artículo 19, apartado 1, se dispone al respecto:

«Los Estados miembros aplicarán un impuesto especial al alcohol etílico con arreglo a lo dispuesto en la presente Directiva.»

10. El artículo 20 de la Directiva 92/83 tiene el siguiente tenor:

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

- todos los productos con un grado alcohólico volumétrico adquirido superior al 1,2 % vol de los códigos NC 2207 y 2208, incluso cuando dichos productos formen parte de un producto incluido en otro capítulo de la NC;
- los productos de los códigos NC 2204, 2205 y 2206 con un grado alcohólico volumétrico adquirido superior al 22 % vol;
- los aguardientes que contengan productos en solución o no.»

11. El artículo 27 de la Directiva 92/83 pertenece a las disposiciones de la sección VII, relativa a las exenciones, y tiene el siguiente tenor, en extracto:

«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:

$$\left[\begin{array}{c} \vdots \\ \vdots \end{array} \right]$$

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

f) cuando se utilicen directamente o como componentes de productos semielaborados para la producción de alimentos, rellenos o no, siempre que el contenido de alcohol en cada caso no supere los 8,5 litros de alcohol puro por cada 100 kg de producto en el caso de los bombones y 5 litros de alcohol puro por cada 100 kg de producto en el caso de otro tipo de productos.

$$[\dots]$$

3. La Nomenclatura Combinada

12. Las partidas 2204 a 2208 de la Nomenclatura Combinada (NC),⁹ a las que se remite el artículo 20 de la Directiva 92/83, forman parte del capítulo 22 de la NC («Bebidas, líquidos alcohólicos y vinagre»), y tiene por objeto los siguientes productos:

«2204 Vino de uvas [...]

2204 10 — Vino espumoso

$$\left[\begin{array}{c} \vdots \end{array} \right]$$

220421 — Los demás vinos [...] en recipientes con capacidad inferior a 2 litros:

$$\left[\begin{array}{c} \vdots \end{array} \right]$$

— — — — — De grado alcohólico adquirido que no exceda de 15 % vol;

$$\left[\begin{array}{c} \vdots \end{array} \right]$$

— — — — — Vino blanco

6. Los Estados miembros podrán aplicar las exenciones antes mencionadas mediante la devolución del impuesto especial abonado.»

9 — La NC figura en el anexo I del Reglamento (CEE) n.º 2658/87 del Consejo, de 23 de julio de 1987, relativo a la Nomenclatura Arancelaria y Estadística y al Arancel Aduanero Común (DO L 256, p. 1). Es aquí pertinente la versión de la NC vigente en la fecha de la adopción de la Directiva 92/83, es decir, el 19 de octubre de 1992 (véase el cuarto considerando de la Directiva 92/83), versión que se basa en el Reglamento (CEE) n.º 2587/91 de la Comisión, de 26 de julio de 1991 (DO L 259, p. 1), y está en vigor desde el 1 de enero de 1992.

[...]		2207	Alcohol etílico sin desnaturar con grado alcohólico volumétrico superior o igual a 80 % vol; alcohol etílico y aguardiente desnaturizados, de cualquier graduación:
	— — — — — Los demás		
[...]		2207 1000	— Alcohol etílico sin desnaturar con un grado alcohólico volumétrico superior o igual a 80 vol
	— — — — — De grado alcohólico adquirido superior a 15 %, sin exceder de 22 % vol:	2207 2000	— Alcohol etílico y aguardiente desnaturizados, de cualquier graduación
2204 21 89	— — — — — Oporto		
		2208	Alcohol etílico sin desnaturar con un grado alcohólico volumétrico inferior al 80 % vol; aguardientes, licores y demás bebidas espirituosas; preparaciones alcohólicas compuestas del tipo de las utilizadas para la elaboración de bebidas:
[...]			
2205	Vermut y demás vinos de uvas frescas preparados con plantas o sustancias aromáticas: [...]		
		2208 20	— Aguardiente de vino o de orujo de uvas:
[...]			
			— — En recipientes de contenido no superior a 2 litros:
2206	Las demás bebidas fermentadas (por ejemplo: sidra, perada, aguamiel); mezclas de bebidas fermentadas y mezclas de bebidas fermentadas y bebidas no alcohólicas no expresadas ni comprendidas en otras partidas [...]	2208 20 12	— — — Coñac
		[...]	
[...]			— — Alcohol etílico sin desnaturar de grado alcohólico volumétrico inferior a 80 % vol:

2208 90 91 — — — No superior a 2 litros 2103 90 — Los demás:

2209 Vinagre comestible [...] [...]

[...]» 2103 90 90 — — Los demás:

13. En la introducción al capítulo 22 de la NC, bajo el título «Nota» se incluye, entre [...]]»
otras, la siguiente observación:

«1. Este capítulo no comprende:

B. Derecho nacional

a) los productos de este capítulo (excepto los de la partida 2209) simplemente preparados para usos culinarios de forma que, por ello, resulten impropios para su consumo como bebida (partida 2103 generalmente) [...]»

14. A título complementario, procede hacer referencia a la partida NC 2103, perteneciente al capítulo 21 de la NC («Preparaciones alimenticias diversas»), que designa los siguientes productos:

15. Del Derecho del Reino Unido es pertinente el artículo 4 del capítulo 4 de la Finance Act 1995 (en lo sucesivo, «FA 1995»).¹⁰ Esta disposición, que, según informan los intervinientes, se adoptó para adaptar el Derecho interno a la Directiva 92/83, crea un régimen para la devolución del impuesto especial sobre las bebidas alcohólicas. Está redactada de la siguiente forma:

«Exención para ingredientes alcohólicos

«2103 Preparaciones para salsas y salsas preparadas; condimentos y sazónadores, compuestos; harina de mostaza y mostaza preparada:

1. Toda persona que haya pagado el impuesto sobre bebidas alcohólicas imponibles y que pueda acreditar fehacientemente ante los Commissioners que dichas bebidas alcohólicas:

[...]

¹⁰ — Ley de presupuestos de 1995.

- a) se han utilizado como ingrediente en la producción o fabricación de un producto en el sentido del apartado 2 [...]
- b) opere como mayorista de productos conforme a la descripción del apartado 2 o de vinagre;

[...]

- c) haya producido o fabricado el producto o el vinagre con vistas a esa actividad;

podrá solicitar a los Commissioners la devolución del impuesto pagado con arreglo a las siguientes disposiciones de este artículo.

- d) presente una solicitud de devolución con arreglo a las siguientes disposiciones de este artículo, y

2. Son productos en el sentido de este apartado:

[...]

- e) demuestre a los Commissioners que se cumplen los requisitos establecidos en las letras a) a c) y que la devolución solicitada no se refiere a impuestos restituidos o devueltos antes de presentar la solicitud.

- c) [...] los alimentos alcohólicos para el consumo humano que no contengan más de 5 litros de alcohol por cada 100 kg de alimento.

3. Percibirá la devolución del impuesto sobre el alcohol con arreglo a este artículo exclusivamente quien:

- a) haya utilizado el alcohol como componente en un producto en el sentido del apartado 2 o lo haya transformado en vinagre;

4. La solicitud de devolución con arreglo a este artículo se deberá presentar de conformidad con las instrucciones impartidas con carácter general o en cada caso por los Commissioners en cuanto a formalidades, modalidades de presentación y contenidos.

5. Salvo que los Commissioners dispongan otra cosa, sólo podrá presentarse una solicitud de devolución con arreglo a este artículo si:

- a) la solicitud se refiere a impuestos pagados por alcohol que haya sido utilizado como componente o transformado en vinagre en un plazo de tres meses concluido, como máximo, un mes antes de la presentación de la solicitud, y con vino blanco, vino tinto, oporto y coñac destinadas a Repertoire Culinaire. En concreto, se encontró:

- b) el importe de la devolución solicitada asciende, al menos, a 250 GBP.
- 5 paletas cada una de las cuales llevaba 70 cajas de vino blanco, de 11 % ABV. Cada caja contenía 8 litros de vino, siendo el total 2.800 litros de vino blanco;

6. Los Commissioners podrán incrementar temporalmente, mediante reglamento, el importe mencionado en el apartado 5, letra b) [...]

- 5 paletas que llevaban igual cantidad de vino tinto (11 % ABV);

[...]»

- una paleta con 20 cajas de oporto, de 19 % ABV. Cada caja contenía 8 litros de oporto, en total 160 litros;

III. Hechos y procedimiento principal

16. La sociedad Repertoire Culinaire Ltd. es comerciante mayorista de productos alimenticios en Londres.

- 10 cajas cada una de las cuales contenía 8 litros de coñac, de 40 % ABV, en total 80 litros de coñac.

17. El 10 de julio de 2002, funcionarios de las autoridades aduaneras del Reino Unido interceptaron un vehículo con remolque en la zona de control aduanero¹¹ del Reino Unido en Coquelles (Francia). De la inspección del vehículo resultó que cargaba diversas paletas

18. Investigaciones adicionales revelaron lo siguiente: el embalaje del coñac indicaba «no apto para su consumo como bebida», y 1 % de «ingredientes»; el vino contenía 2 % de aditivos; el oporto no llevaba etiqueta que

11 — United Kingdom Customs Control Zone.

indicara aditivos. Además, en la factura del proveedor francés dirigida a Repertoire Culinaire para cada una de las mercancías se indicaba «salé-poirvé»,¹² y el código aduanero 2103 90 90 89.¹³

19. Las partes del procedimiento principal están de acuerdo en que las mercancías cargadas son los denominados vinos de cocina, oporto de cocina y coñac de cocina, es decir, vino, oporto y coñac mezclados con sal y pimienta en el momento de su producción. La adición de sal y pimienta hace que esos productos no sean aptos para su consumo como bebida,¹⁴ pero sí pueden utilizarse para cocinar. No es posible de forma económicamente viable invertir el proceso para retirar la sal y la pimienta, ni se puede aislar en su totalidad el contenido alcohólico de los productos.

20. El vino de cocina es vino, obtenido exclusivamente por un proceso de fermentación. Según la opinión común de las partes, cuando el vino de cocina se utiliza como un ingrediente siguiendo una receta tradicional, siempre da lugar a un producto final con un contenido alcohólico inferior a 5%.

21. Todas las mercancías fueron inmovilizadas por las autoridades aduaneras del Reino Unido debido a la falta de un documento

administrativo de acompañamiento¹⁵ y a la falta de prueba del pago del impuesto especial del Reino Unido. El 16 de julio de 2002 fueron retenidas en orden a su incautación. La restitución de las mercancías solicitada por Repertoire Culinaire fue denegada. Tras el reexamen de los hechos a raíz de la reclamación de Repertoire Culinaire, la decisión denegatoria fue confirmada mediante resolución de 17 de octubre de 2002. En la motivación se indicaba que, al tratarse de alcohol, las mercancías estaban sometidas al impuesto especial del Reino Unido.¹⁶

22. Mediante escrito de 4 de noviembre de 2002, Repertoire Culinaire impugnó la resolución de reexamen, y el procedimiento se encuentra ahora pendiente ante el First-Tier Tribunal (Tax),¹⁷ el órgano jurisdiccional remitente.

IV. Petición de decisión prejudicial y procedimiento ante el Tribunal de Justicia

23. Mediante resolución de 24 de abril de 2009, recibida en el Tribunal de Justicia el

12 — «Salpimentado».

13 — En cambio, un empleado del transportista indicó el código aduanero «2103 90 90 59», lo que probablemente se deba a un error, ya que dicho código no existe.

14 — De los documentos presentados en el procedimiento administrativo se desprende, según la resolución de remisión, que el vino no era apto para su consumo como bebida a causa de la adición de 10 gramos de sal y 10 gramos de pimienta por litro.

15 — Accompanying Administrative Document (AAD).

16 — El 18 de julio de 2002 fueron emitidas dos liquidaciones del impuesto especial, por importe de 53.853 GBP relativo a las mercancías vendidas y por 5.884 GBP relativo a las mercancías retenidas. Esas liquidaciones fueron confirmadas por el London Appeals and Reconsiderations Team (Grupo de recursos y reexamen de Londres) el 27 de septiembre de 2002.

17 — Tribunal económico-administrativo.

8 de mayo de 2009, el First-Tier Tribunal (Tax) decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

«1) ¿Están sujetos el vino de cocina y el oporto de cocina al impuesto especial en el Estado miembro de importación en virtud de la Directiva 92/83/CEE por estar comprendidos en la definición de “alcohol etílico” conforme al primer guión del artículo 20 de la Directiva 92/83?

2) ¿Es compatible con la obligación del Estado miembro de hacer efectiva la exención contenida en el artículo 27, apartado 1, letra f), de la Directiva 92/83, interpretado en relación con el artículo 27, apartado 6, de esta, y/o con el artículo 28 CE, y/o con el efecto directo de esas obligaciones y/o con los principios de igualdad de trato y de proporcionalidad, el hecho de restringir la exención del vino de cocina, el oporto de cocina y el coñac de cocina a los casos en los que se han utilizado bebidas alcohólicas como ingrediente, y de restringir la aplicación de la exención a las personas que han utilizado las bebidas alcohólicas como ingrediente en productos, y/o las personas que ejercen la actividad empresarial de comercio mayorista de dichos productos, y/o que han producido o fabricado dichos productos para los fines de esa actividad empresarial, y someter la citada exención a los requisitos adicionales de que las solicitudes sean presentadas dentro de un plazo total de cuatro meses a partir del pago del impuesto, y de que el importe de la devolución no sea inferior a 250 GBP?

3) Si el vino de cocina y el oporto de cocina, y/o el coñac de cocina, objeto del

presente recurso, están sujetos al impuesto especial en virtud del primer guión del artículo 20 de la Directiva 92/83, ¿debe considerarse que están exentos del impuesto especial en la fase de fabricación, con arreglo al artículo 27, apartado 1, letra f), o, subsidiariamente, con arreglo al artículo 27, apartado 1, letra e), de la Directiva 92/83?

4) A luz de los artículos 10 CE y 28 CE, ¿qué efecto, de producirse alguno, tiene respecto de las obligaciones de los Estados miembros derivadas de los artículos 20 y 27, apartado 1, letra f), o subsidiariamente del artículo 27, apartado 1, letra e), de la Directiva 92/83, el hecho de que el vino de cocina, el oporto de cocina y el coñac de cocina hayan sido puestos en libre circulación en la Unión Europea por el Estado miembro de fabricación en relación con el régimen de circulación de los productos objeto de impuestos especiales previsto en la Directiva 92/12?»

24. En el procedimiento ante el Tribunal de Justicia han formulado observaciones escritas y orales Repertoire Culinaire y la Comisión Europea. En la fase escrita participaron los Gobiernos polaco y portugués, y el Gobierno francés formuló observaciones orales en la vista de 10 de junio de 2006.¹⁸

18 — El Gobierno francés se ha pronunciado exclusivamente sobre la primera cuestión prejudicial.

V. Apreciación

25. Como parte del régimen general de los productos sometidos a impuestos especiales, introducido con la Directiva 92/12, la Directiva 92/83 obliga a los Estados miembros a recaudar un impuesto especial armonizado por el Derecho de la Unión por el alcohol y las bebidas alcohólicas. Están sujetas al impuesto: la cerveza (sección I de la Directiva 92/83), los vinos (sección II de la Directiva 92/83), las «bebidas fermentadas distintas del vino y la cerveza» (sección III de la Directiva 92/83), los «productos intermedios» (sección IV de la Directiva 92/83) y el «alcohol etílico» (sección V de la Directiva 92/83).

26. A primera vista, cabe pensar que el «vino de cocina», como cualquier otro vino, está sujeto al impuesto especial conforme a la sección II de la Directiva 92/83. Así es cuando el producto es un vino de uso común en el comercio que por cuestión de gustos no ha obtenido el favor de los consumidores y, por eso, se designa comúnmente como «vino de cocina». Ese tipo de vino es y seguirá siendo una bebida, y únicamente por la percepción subjetiva de los consumidores se considera de menor valor y por ello se destina a otros usos.

27. Pero no es ése el caso de los alcoholes de cocina aquí controvertidos. Debido a la adición de sal y pimienta, según informa el órgano jurisdiccional remitente, único

competente para comprobar y apreciar los hechos,¹⁹ *no son aptos para su consumo como bebida*. La respuesta a las cuestiones prejudiciales debe partir de esa base, por mucho que el Gobierno polaco considere que los productos en cuestión son bebidas. También existe acuerdo entre las partes del procedimiento principal en cuanto a que los alcoholes de cocina controvertidos pueden estar comprendidos, en todo caso, en el ámbito de aplicación de la sección V («alcohol etílico»), pero no en el de las demás secciones de la Directiva 92/83.

A. Primera cuestión prejudicial: el concepto de alcohol etílico en la Directiva 92/83

28. Mediante su primera cuestión, el tribunal remitente pide que se dilucide, en esencia, si el vino de cocina y el oporto de cocina sazonados con sal y pimienta y por ello no aptos para su consumo como bebida pueden estar incluidos en el concepto de alcohol etílico a efectos del artículo 20 de la Directiva 92/83, de modo que estén sujetos al impuesto especial armonizado sobre el alcohol. El coñac de cocina no es objeto de la primera cuestión prejudicial.

19 — Reiterada jurisprudencia; véanse, entre otras muchas, las sentencias de 15 de noviembre de 1979, *Denkavit Futtermittel* (36/79, Rec. p. 3439), apartado 12; de 19 de enero de 2006, *Bouanich* (C-265/04, Rec. p. I-923), apartado 54, y de 4 de junio de 2009, *Mickelsson y Roos* (C-142/05, Rec. p. I-4273), apartado 41.

1. Observación preliminar

29. Como sinónimos coloquiales de alcohol etílico se utilizan con cierta frecuencia las expresiones «espíritu de vino» o, simplemente, «alcohol». Sin embargo, para saber si se trata de alcohol etílico a los efectos del impuesto especial no ha de atenderse al significado común del término, sino solo a la definición establecida por el legislador de la Unión en el artículo 20 de la Directiva 92/83, que como alcohol etílico somete exactamente tres categorías de productos al impuesto especial armonizado. A cada una de ellas dicha disposición dedica un guión.

30. En el concepto de alcohol etílico en forma de *aguardientes* (artículo 20, tercer guión, de la Directiva 92/83) no se pueden incluir sin más preparaciones como el vino de cocina y el oporto de cocina, aquí controvertidos, ya que, debido a la adición de sal y pimienta, no son aptos para su consumo como bebida.

31. De igual manera, el vino de cocina y el oporto de cocina no se pueden clasificar en las partidas NC 2204, 2205 y 2206 (de forma simplificada, *vinos de uvas*, *vermut* y *las demás bebidas fermentadas* (artículo 20, segundo guión, de la Directiva 92/83), porque es común a esos productos su condición de bebida. No obstante, el contenido alcohólico del vino de cocina, con 11 % vol, y del oporto

de cocina, con 19 % vol, queda por debajo del grado alcohólico mínimo («superior al 22 % vol») necesario con arreglo al artículo 20, segundo guión, de la Directiva 92/83, para que sean considerados alcohol etílico en el sentido del impuesto especial.

32. Sólo queda por comprobar si un vino de cocina y un oporto de cocina como los intervenidos en el presente caso pueden incluirse en el primer guión del artículo 20 de la Directiva 92/83. Éstas son las cuestiones a las que dedicaré las consideraciones que siguen.

2. Alcohol etílico en el sentido del artículo 20, primer guión, de la Directiva 92/83

33. Con arreglo al artículo 20, primer guión, de la Directiva 92/83, se entiende por alcohol etílico «todos los productos con un grado alcohólico volumétrico adquirido superior al 1,2 % vol de los códigos NC 2207 y 2208, incluso cuando dichos productos formen parte de un producto incluido en otro capítulo de la NC.»

34. En la sentencia *Gourmet Classic*, el Tribunal de Justicia consideró que esta disposición era aplicable al vino de cocina.²⁰ El órgano jurisdiccional remitente, sin embargo, pide al Tribunal de Justicia que reconsidere

20 — Sentencia *Gourmet Classic*, citada en la nota 6, apartado 39.

dicha valoración. Comparto, por mi parte, este punto de vista.

35. Ciertamente, no cabe duda de que el vino de cocina, con 11 % vol, y el oporto de cocina, con 19 % vol, superan el grado alcohólico mínimo de más del 1,2 % vol exigido por el artículo 20, primer guión, de la Directiva 92/83. Sin embargo, es preciso examinar con mayor detenimiento si estos dos alcoholes de cocina deben clasificarse en las partidas NC 2207 o 2208 a que se remite el legislador de la Unión.

38. Tampoco es de aplicación la subpartida 2207 2000, pues los alcoholes de cocina no están compuestos de alcohol o aguardiente desnaturalizados. La desnaturalización del alcohol es un proceso en que éste se hace tóxico, de manera que no puede ser ingerido ni transformado para su uso como alimento.²¹ Aunque en el presente caso los alcoholes de cocina ya no son *aptos para su consumo como bebidas*, siguen siendo utilizables en la producción de alimentos. Además, los ingredientes sal y pimienta añadidos a tal fin no son desnaturalizantes reconocidos en la Unión Europea.²²

– Partida NC 2208

– Partida NC 2207

36. La partida NC 2207 comprende, por un lado, el alcohol etílico sin desnaturalizar con un grado alcohólico volumétrico superior o igual al 80 % vol (subpartida 2207 10 00) y, por otro, el alcohol etílico y el aguardiente desnaturalizados, de cualquier graduación (subpartida 2207 2000). En ninguna de esas dos subpartidas se pueden incluir los vinos de cocina aquí controvertidos.

37. La subpartida 2207 1000, es de entrada inaplicable en este caso, ya que el grado alcohólico de los alcoholes de cocina intervinientes es muy inferior al mínimo necesario del 80 % vol.

39. En lo que respecta a la partida NC 2208, en el momento aquí relevante²³ comprendía tres tipos de bebidas alcohólicas o líquidos con contenido alcohólico: «Alcohol etílico sin desnaturalizar con un grado alcohólico volumétrico inferior a 80 % vol; aguardientes, licores y demás bebidas espirituosas;

21 — Sentencia de 7 de diciembre de 2000, Italia/Comisión (C-482/98, Rec. p. I-10861), apartados 21 y 22.

22 — Véase al respecto el Reglamento (CE) n° 3199/93 de la Comisión, de 22 de noviembre de 1993, relativo al reconocimiento mutuo de procedimientos para la desnaturalización completa del alcohol a efectos de su exención de los impuestos especiales (DO L 288, p. 12). Con arreglo a este Reglamento, la desnaturalización en Francia, país de procedencia de los alcoholes de cocina, presupone la adición de metileno y alcohol isopropílico. En el Reino Unido, país de destino de los alcoholes de cocina, se utiliza la llamada «nafta de madera» y piridina cruda. La sal y la pimienta, conforme a dicho Reglamento, no están reconocidos por ningún Estado de la Unión Europea como desnaturalizantes.

23 — Es relevante la versión de la NC vigente en la fecha de adopción de la Directiva 92/83, es decir, el 19 de octubre de 1992 (véase el cuarto considerando de la Directiva 92/83).

preparaciones alcohólicas compuestas del tipo de las utilizadas para la elaboración de bebidas.»²⁴

40. En el alcohol de cocina a que se refiere la primera cuestión prejudicial (vino de cocina y oporto de cocina), no se trata de aguardiente (subpartida NC 2208 20) ni de licor propiamente dicho (subpartida NC 2208 70). Tampoco pueden considerarse el vino de cocina y el oporto de cocina como «demás bebidas espirituosas», pues, debido a la adición de sal y pimienta, no son aptos para su consumo como bebidas.

41. El vino de cocina y el oporto de cocina tampoco se pueden incluir en la categoría de «preparaciones alcohólicas compuestas del tipo de las utilizadas para la elaboración de bebidas», pues con ellas, atendiendo al uso al que inequívocamente están destinadas, precisamente no se elaboran bebidas, sino que se preparan únicamente comidas.

42. En todo caso, podría considerarse que el vino de cocina y el oporto de cocina litigiosos están comprendidos en la subpartida NC 2208 90 91, «alcohol etílico sin desnaturar de grado alcohólico volumétrico inferior a 80 % vol, en recipientes de contenido no superior a 2 litros.»

24 — En la versión actualmente vigente de la partida NC 2208 ya no se encuentra la referencia a «preparaciones alcohólicas compuestas del tipo de las utilizadas para la elaboración de bebidas». Esta modificación en los términos de la partida NC 2208, se debe al Reglamento (CE) n° 2448/95 de la Comisión, de 10 de octubre de 1995, por el que se modifica el anexo I del Reglamento (CEE) n° 2658/87 del Consejo, relativo a la Nomenclatura Arancelaria y Estadística y al Arancel Aduanero Común (DO L 259, p. 1); véase, por último, la NC en la versión del anexo I del Reglamento (CE) n° 948/2009 de la Comisión, de 20 de septiembre de 2009, por el que se modifica el anexo I del Reglamento (CEE) n° 2658/87 del Consejo, relativo a la Nomenclatura Arancelaria y Estadística y al Arancel Aduanero Común (DO L 287, p. 1).

43. No obstante, para clasificar productos en la NC no se ha de atender solamente al tenor literal de las diferentes partidas de la NC. También son determinantes las notas de sección y de capítulo.²⁵

44. De la nota número 1, letra a), con que se introduce el capítulo 22 de la NC se desprende que los productos preparados para uso culinario de tal forma que resulten impropios para el consumo como bebida no están comprendidos en el capítulo 22 de la NC,²⁶ sino que deben clasificarse como preparaciones alimenticias en general, en la partida NC 2103.²⁷

45. El propio Tribunal de Justicia, en su sentencia *Gourmet Classic*, reconoció

25 — Véase el punto A, número 1, segunda frase, de las reglas generales incluidas en la primera parte, título I, de la NC.

26 — La única excepción a este respecto, según la citada nota número 1, letra a), es el vinagre, para el cual el capítulo 22 de la NC prevé una partida específica (partida NC 2209).

27 — Aún más claras son las notas explicativas de la Organización Mundial de Aduanas (OMA) sobre los capítulos 21 y 22 del Sistema Armonizado (SA), que se corresponden con las partidas de la NC: en las notas explicativas de la OMA sobre la partida 2103 se mencionan el vino de cocina y el coñac de cocina expresamente como ejemplos de productos comprendidos en ella, mientras que las relativas a la partida 2208 los citan explícitamente como ejemplos de productos excluidos de ella. Dichas notas explicativas se pueden consultar en el sitio de Internet <http://harmonizedsystem.wcoomdpublishations.org/> (última visita, el 6 de mayo de 2010). Conforme a reiterada jurisprudencia, contribuyen de manera importante a la interpretación del alcance de las diferentes partidas arancelarias, sin ser, no obstante, jurídicamente vinculantes [sentencia de 20 de mayo de 2010, Data I/O (C-370/08, Rec. p. I-4401), apartado 30 y jurisprudencia citada].

expresamente que el vino de cocina es un producto alimenticio que, como tal, no está comprendido en el capítulo 22, sino en el capítulo 21 de la NC.²⁸

46. En consecuencia, el vino de cocina y el oporto de cocina, como acertadamente apunta Repertoire Culinaire, no pueden considerarse productos de la partida NC 2207 ni de la partida NC 2208.

— El «producto en un producto»

47. No obstante, el Tribunal de Justicia, en la sentencia *Gourmet Classic* entendió que «carece de toda repercusión» sobre la apreciación de la sujeción al impuesto especial la circunstancia de que el vino de cocina sea un producto alimenticio en el sentido del capítulo 21 de la NC. Subrayó que el artículo 20, primer guión, de la Directiva 92/83 se aplica incluso cuando los productos comprendidos dentro del ámbito de aplicación de dicha disposición forman *parte de un producto* comprendido en otro capítulo de la Nomenclatura Combinada.

48. Basándose en esta consideración, el Tribunal de Justicia argumentó que «el alcohol comprendido en la composición del vino de cocina constituye, si tiene un grado alcohólico volumétrico adquirido superior al 1,2 % vol, alcohol etílico en el sentido del artículo 20, primer guión, de la Directiva 92/83, que está sujeto al impuesto especial armonizado, sin perjuicio de la exención prevista en el artículo 27, apartado 1, letra f), de la citada Directiva».²⁹

49. En otras palabras, el Tribunal de Justicia trata la pura proporción de alcohol en el vino de cocina como un «producto en un producto» en el sentido del artículo 20, primer guión, *in fine*, de la Directiva 92/83.

50. La misma opinión sostiene la Comisión. Ésta argumenta que el artículo 20 de la Directiva 92/83 constituye una categoría residual general que somete todos los productos que contienen alcohol al impuesto especial armonizado, de forma totalmente genérica, si no están comprendidos en la Directiva en virtud de otra disposición.

51. No me convence este punto de vista. No tiene base alguna ni en el tenor literal del

28 — Citada en la nota 6, apartado 35; en ese mismo sentido, la Guía de la Comisión, a la que el comité de impuestos especiales se adhirió casi unánimemente en su sesión de 26 y 27 de noviembre de 2001 (documento DCE n° 372 final, de 11 de noviembre de 2002).

29 — Sentencia *Gourmet Classic*, citada en la nota 6, apartado 39; en ese mismo sentido, las orientaciones de la Comisión, a las que el comité de impuestos especiales se adhirió casi unánimemente en su sesión de 26 y 27 de noviembre de 2001 (documento DCE n° 372 final, de 11 de noviembre de 2002).

artículo 20 ni en la estructura global de la Directiva 92/83.

adquirido del 1,2 %»), pero no suficiente, para la percepción del impuesto especial. Conforme a dicha disposición es preciso, además, que el alcohol esté presente en forma de un determinado producto o de parte de un producto de los incluidos en las partidas NC 2207 y 2208.

52. Si el legislador de la Unión hubiese querido considerar como alcohol etílico sujeto al impuesto especial *todos los productos* en que se pueda comprobar la presencia de una determinada cantidad de alcohol, no sería necesaria una regulación tan compleja como la de la Directiva 92/83. Es evidente que sólo que- ría definir ciertas bebidas alcohólicas y ciertos productos alcohólicos que todos los Estados miembros deben someter al impuesto especial armonizado.³⁰ En ningún punto de la Directiva 92/83 se hallan razones para pensar que los productos no comprendidos en nin- guna otra disposición de la Directiva deban someterse, en cualquier caso, a su artículo 20. El artículo 20 se basa manifiestamente en la premisa de que *no todo el alcohol* debe tri- butar como alcohol etílico, sino sólo los tres grupos concretos de productos que contie- nen alcohol que el propio artículo precisa.³¹

54. Sin embargo, el contenido de alcohol del vino de cocina o del oporto de cocina no es, de por sí, un producto autónomo ni parte de un producto. Según toda la información de que disponemos, el vino de cocina y el oporto de cocina no se elaboran sintéticamente apli- cando la fórmula «alcohol (puro) más agua más aromatizantes». Antes bien, se trata de vino u oporto ordinarios obtenidos mediante un proceso de fermentación y a los que sim- plemente se ha añadido sal y pimienta. Así lo han confirmado, por lo demás, todos los intervinientes a los que se les preguntó en la vista.

53. El solo hecho de que productos como el vino de cocina o el oporto de cocina con- tengan alcohol es, con arreglo al artículo 20, primer guión, de la Directiva 92/83, un requi- sito necesario («grado alcohólico volumétrico

55. El «producto en un producto», por lo tanto, en cualquier caso no es alcohol *sin más*, sino vino u oporto. El vino y el oporto son la base a partir de la cual se elaboran el vino de cocina y el oporto de cocina, de ma- nera que solamente el vino y el oporto se pue- den considerar como productos (o partes de productos) que, a los efectos del artículo 20, primer guión, *in fine*, de la Directiva 92/83, forman «parte de [otro] producto incluido en

30 — Véase también el tercer considerando de la Directiva 92/83 («dar definiciones comunes de *todos los productos afecta- dos*») y su cuarto considerando («que tales definiciones se basen en la Nomenclatura Combinada vigente»); la cursiva es mía.

31 — Véase también el decimoquinto considerando de la Direc- tiva 92/83 («todo el alcohol etílico *tal y como se define en la presente Directiva*»); la cursiva es mía.

otro capítulo de la NC»; en concreto, el vino de cocina y el oporto de cocina.

56. Por su parte, el vino y el oporto no son productos incluidos en las partidas NC 2207 o 2208, pues ambos deben clasificarse en la partida NC 2204.³² Aunque quisiera considerarse, por lo tanto, el vino o el oporto como «producto en el producto» vino de cocina u oporto de cocina, no sería de aplicación el artículo 20, primer guión, de la Directiva 92/83, pues el «producto en un producto» no se puede clasificar en los códigos NC 2207 o 2208 que allí se enumeran de forma taxativa.³³

57. Si los productos de la partida NC 2204 (vino y oporto) están sujetos al impuesto especial como alcohol etílico y en su caso en qué medida, se deduce únicamente del *segundo guión*, y no del *primer guión* del artículo 20 de la Directiva 92/83.

58. Es contrario al principio de seguridad jurídica aplicar el artículo 20, primer guión, de la Directiva 92/83, en contra de su tenor literal, también a productos de la partida NC 2204, como el vino y el oporto. El principio de seguridad jurídica, que constituye un principio fundamental del Derecho de la Unión,³⁴ exige que las normas de Derecho sean claras y precisas y que su aplicación sea previsible para los justiciables. Este imperativo se impone con particular rigor cuando se trata de una normativa que puede implicar consecuencias negativas para los particulares, especialmente si la norma puede tener repercusiones financieras negativas, a fin de permitir que los interesados conozcan con exactitud el alcance de las obligaciones que les impone.³⁵

59. Por todo ello, llego a la conclusión de que el Tribunal de Justicia se equivocó cuando en la sentencia *Gourmet Classic* clasificó el «alcohol comprendido en la composición del vino de cocina» como «alcohol etílico en el sentido del artículo 20, primer guión, de la Directiva 92/83».³⁶ El Tribunal no debería confirmar esa jurisprudencia.

32 — Los vinos tranquilos en recipientes con capacidad inferior o igual a dos litros, producidos en la Unión Europea y con un grado alcohólico igual o inferior al 15% vol, están comprendidos en las subpartidas NC 2204 21 11 a 2204 21 84; el vino de Oporto con un grado alcohólico volumétrico adquirido superior al 15% vol pero inferior o igual al 22% vol, en la subpartida NC 2204 21 89.

33 — En todo caso, el coñac que constituye la base para la elaboración del coñac de cocina, se incluiría como aguardiente en el código NC 2208 20 12. No obstante, el coñac de cocina, como ya se ha mencionado, no es objeto de esta primera cuestión prejudicial.

34 — Sentencia de 14 de abril de 2005, Bélgica/Comisión (C-110/03, Rec. p. I-2801), apartado 30, y de 10 de enero de 2006, IATA y ELFAA (C-344/04, Rec. p. I-403), apartado 68.

35 — Véanse, en general, las sentencias de 18 de noviembre de 2008, Förster (C-158/07, Rec. p. I-8507), apartado 67, y de 14 de enero de 2010, Stadt Papenburg (C-226/08, Rec. p. I-131), apartado 45, y especialmente sobre las normativas con repercusiones financieras negativas, las sentencias de 15 de diciembre de 1987, Países Bajos/Comisión (326/85, Rec. p. 5091), apartado 24; de 16 de septiembre de 2008, Isle of Wight Council y otros (C-288/07, Rec. p. I-7203), apartado 47, y de 10 de septiembre de 2009, Plantanol (C-201/08, Rec. p. I-8343), apartado 46.

36 — Sentencia *Gourmet Classic*, citada en la nota 6, apartado 39.

60. No obstante, la relevancia de la sentencia *Gourmet Classic* queda relativizada por el hecho de que, en aquel momento, la atención se centraba en la admisibilidad de la cuestión planteada. Incluso el Abogado General se ocupó en sus conclusiones exclusivamente de la cuestión de la admisibilidad.³⁷ En dicho asunto no se debatieron ante el Tribunal de Justicia numerosos argumentos de los que *en el presente procedimiento* sí se han ocupado intensamente el órgano jurisdiccional nacional y las partes, especialmente *Repertoire Culinaire*. Esto debería bastar por sí solo para no dar un excesivo valor a la sentencia *Gourmet Classic*.³⁸

61. Por lo demás, en el Derecho de la Unión las sentencias del Tribunal de Justicia no constituyen «binding precedents».³⁹ A pesar de que, comprensiblemente, el Tribunal de Justicia es reacio a apartarse de su jurisprudencia anterior,⁴⁰ ya ha sucedido en el pasado, en diversos casos importantes, que ha revisado sus anteriores resoluciones y, cuando lo ha estimado conveniente, las ha modificado o aclarado expresamente.⁴¹ Es lo que propongo también en el presente caso.

62. Si, tal como sugiero, el Tribunal de Justicia decide apartarse de la sentencia *Gourmet Classic*, no considero necesario que precise que los efectos de su sentencia se limitan al futuro. Según reiterada jurisprudencia, dicha limitación de los efectos de la sentencia constituye una excepción absoluta, justificada sólo cuando resulte necesaria por razones imperativas de seguridad jurídica y de protección de la confianza legítima.⁴² Éste no es aquí el caso. Las eventuales reclamaciones de devolución de impuestos especiales pagados en el pasado por vino de cocina u oporto de cocina deberían limitarse a un reducido número de casos. Además, después de la sentencia *Gourmet Classic* ya era posible solicitar la exención o la devolución del impuesto en el marco del artículo 27, apartado 1, letra f), de la Directiva 92/83. Las autoridades tributarias de los Estados miembros, por lo tanto, hasta ahora también han tenido que contar en muchos casos con no poder recaudar finalmente los impuestos especiales devengados por el vino de cocina y el oporto de cocina, o con tener que devolverlos.

3. Conclusión parcial

63. En resumen, propongo que se responda del siguiente modo a la primera cuestión

37 — Conclusiones del Abogado General Bot presentadas el 3 de abril de 2008 en el asunto en que recayó la sentencia *Gourmet Classic*, citada en la nota 6.

38 — Véase, a este respecto, la sentencia de 16 de mayo de 2000, *Bélgica/España (Rioja)* (C-388/95, Rec. p. I-3123), especialmente apartados 51 y 52.

39 — Conclusiones de la Abogado General Trstenjak presentadas el 28 de marzo de 2007 en el asunto en que recayó la sentencia de 28 de junio de 2007, *Internationaler Hilfsfonds/Comisión* (C-331/05 P, Rec. p. I-5475), punto 85.

40 — Conclusiones de los Abogados Generales Lagrange, presentadas el 13 de marzo de 1963 en el asunto en que recayó la sentencia de 27 de marzo de 1963, *Da Costa y otros* (28/62 a 30/62, Rec. pp. 63 y 91), y *Poiares Maduro*, presentadas el 1 de febrero de 2006 en el asunto en que recayó la sentencia de 5 de diciembre de 2006, *Cipolla y otros* (C-94/04 y C-202/04, Rec. p. I-11421), puntos 28 y 29.

41 — Sentencias de 24 de noviembre de 1993, *Keck y Mithouard* (C-267/91 y C-268/91, Rec. p. I-6097), apartado 14, y de 25 de julio de 2008, *Metock y otros* (C-127/08, Rec. p. I-6241), apartado 58.

42 — Sentencias de 2 de febrero de 1988, *Blaizot y otros* (24/86, Rec. p. 379), apartado 28; de 15 de marzo de 2005, *Bidar* (C-209/03, Rec. p. I-2119), apartado 67, y de 13 de abril de 2010, *Bressol y otros* y *Chaverot y otros* (C-73/08, Rec. p. I-2735), apartado 91.

prejudicial: El vino de cocina y el oporto de cocina sazonados con sal y pimienta y por ello no aptos para su consumo como bebida no están comprendidos en el concepto de alcohol etílico a efectos del artículo 20, primer guión, de la Directiva 92/83.

con arreglo al artículo 20, primer guión, de la Directiva 92/83.⁴⁴

B. Sobre las cuestiones prejudiciales segunda a cuarta: los supuestos de exención relevantes para el alcohol de cocina y su configuración

64. La segunda, tercera y cuarta cuestiones planteadas se refieren a los supuestos de exención aplicables al alcohol de cocina y a su configuración.

65. Conforme a la solución que propongo a la primera cuestión prejudicial,⁴³ el vino de cocina y el oporto de cocina intervenidos no están sujetos al impuesto especial, de manera que, a este respecto, no se plantea el problema de una eventual exención. No obstante, las cuestiones segunda a cuarta siguen siendo relevantes para el coñac de cocina intervenido, ya que éste sí está sujeto al impuesto especial

1. Los supuestos de exención aplicables (tercera cuestión prejudicial)

66. En primer lugar se pregunta el órgano jurisdiccional remitente, en el marco de la tercera cuestión prejudicial, con qué fundamento legal puede concederse a los alcoholes de cocina una exención del impuesto especial armonizado en el sentido de la Directiva 92/83.⁴⁵

67. Se plantean dos supuestos de exención: por un lado, con arreglo al artículo 27, apartado 1, letra e), de la Directiva 92/83 se concede una exención del impuesto especial al alcohol y a las bebidas alcohólicas que se utilicen en la preparación de aromatizantes para la elaboración, entre otros, de productos alimenticios cuyo grado alcohólico volumétrico adquirido no supere el 1,2%. Por otro lado, con arreglo al artículo 27, apartado 1, letra f), de la Directiva 92/83 se aplica una exención del impuesto especial, entre otros casos, cuando el alcohol o los productos alcohólicos se utilicen para la producción de alimentos, siempre que el contenido de alcohol no supere 5 litros de alcohol puro por cada 100 kg de producto.

44 — El coñac de cocina contiene coñac, es decir, aguardiente en el sentido de la partida NC 2208, de modo que, como alcohol etílico, está sujeto al impuesto especial armonizado sobre el alcohol con arreglo al artículo 20, primer guión, de la Directiva 92/83.

45 — En la medida en que la tercera cuestión prejudicial atiende al momento de la existencia de una exención del impuesto especial («debe considerarse que [...] están exentos del impuesto especial en la fase de fabricación»), se solapa con la cuarta cuestión, y a tal efecto se analizará junto con ella (puntos 81 a 93 de las presentes conclusiones).

43 — Véanse los puntos 28 a 63 de las presentes conclusiones.

68. En lo que se refiere, en primer lugar, al artículo 27, apartado 1, letra e), de la Directiva 92/83, no se puede descartar de antemano que los alcoholes de cocina se utilicen en la preparación de aromatizantes para la elaboración de productos alimenticios. Sin embargo, según toda la información disponible ante el Tribunal de Justicia en el presente caso, el alcohol de cocina no se destina a este fin, al menos no de forma primordial.

69. Los alcoholes de cocina controvertidos están destinados directamente a servir en la preparación de productos alimenticios, no a ser utilizados en un proceso previo al de cocina en el que simplemente se elaboren aromatizantes. Tampoco son aromatizantes en el sentido del artículo 27, apartado 1, letra e), de la Directiva 92/83 las salsas preparadas con ayuda de alcoholes de cocina. Esas salsas son ellas mismas productos alimenticios que, bien se pueden consumir como ingredientes de comidas, bien se pueden servir con éstas.

70. Por lo tanto, la disposición aplicable a los alcoholes de cocina como los que son objeto del litigio principal no es el artículo 27, apartado 1, letra e), sino el artículo 27, apartado 1, letra f), de la Directiva 92/83. A favor de esta tesis se puede aducir también que el vino, el oporto y el coñac no se utilizan en cocina únicamente como aditivo aromatizante, sino que cumplen otras funciones, como puede ser guisar la carne o flambear ciertos platos. Así lo ha recordado acertadamente la Comisión.⁴⁶

46 — La Comisión habla de que los alcoholes de cocina sirven para hacer la carne más tierna (*tenderising meat*).

71. El propio Tribunal de Justicia, en su sentencia *Gourmet Classic*, reconoció que la exención del impuesto especial puede ser aplicable al alcohol de cocina en virtud del artículo 27, apartado 1, letra f), de la Directiva 92/83.⁴⁷ La exención está supeditada a tres requisitos.

72. En primer lugar, debe tratarse de alcohol o de una bebida alcohólica en el sentido de la Directiva 92/83. Este es el caso, al menos, del coñac de cocina controvertido, pues, como ya se ha señalado, debe considerarse alcohol etílico sujeto al impuesto especial con arreglo al artículo 20, primer guión, de la Directiva 92/83.⁴⁸

73. En segundo lugar, el alcohol de cocina debe utilizarse para la preparación de productos alimenticios. Esto, indudablemente, también sucede aquí. La preparación de productos alimenticios es incluso el único fin al que están destinados los alcoholes de cocina intervenidos, ya que no son aptos para su consumo como bebidas.

74. En tercer lugar, el contenido de alcohol no puede superar los «5 litros de alcohol puro por cada 100 kg de producto».

47 — Sentencia *Gourmet Classic*, citada en la nota 6, apartado 39. La sentencia se refería al vino de cocina.

48 — Véase la nota 44. Respecto al vino de cocina y al oporto de cocina controvertidos, esta afirmación sólo se cumple si, en contra de mi propuesta, el Tribunal de Justicia mantiene la jurisprudencia de la sentencia *Gourmet Classic*, citada en la nota 6.

75. A este respecto, el tenor del artículo 27, apartado 1, letra f), de la Directiva 92/83 podría conducir a interpretaciones equívocas, pues no está claro si se trata de un límite máximo para el contenido alcohólico del *alcohol de cocina utilizado* o para el contenido alcohólico del *producto alimenticio preparado*. Es preferible la segunda opción.

76. En efecto, el objetivo del artículo 27, apartado 1, letra f), de la Directiva 92/83 no es privilegiar determinados métodos de preparación de productos alimenticios, de manera que sólo den lugar a la exención del impuesto especial los ingredientes con un contenido alcohólico relativamente reducido. Por el contrario, se trata de neutralizar la incidencia de los impuestos especiales cuando el alcohol se utiliza como producto intermedio que entra en la composición de otros productos comerciales o industriales.⁴⁹

77. Asimismo, se trata de garantizar la percepción del impuesto especial sobre el consumo efectivo de alcohol, independientemente de la forma de presentación de éste. Sólo se puede conceder la exención del impuesto cuando el alcohol residual contenido en el producto alimenticio y consumido por el usuario final permanezca por debajo de un umbral *de minimis* establecido por el legislador de la Unión, concretamente en 5 litros de alcohol puro por cada 100 kg *de producto final*.

49 — Sentencia de 19 de abril de 2007, Profisa (C-63/06, Rec. p. I-3239), apartado 17.

78. Por lo tanto, para la exención del impuesto es determinante el contenido alcohólico que tenga el producto alimenticio preparado utilizando alcohol de cocina, y no el contenido alcohólico que contenía el propio alcohol de cocina.⁵⁰

79. En el presente caso hay acuerdo entre las partes del procedimiento principal, en cuanto a que la utilización de vino de cocina como ingrediente siguiendo una receta tradicional da lugar siempre a un producto final con un contenido alcohólico inferior al 5 % vol, de manera que es posible la aplicación del artículo 27, apartado 1, letra f), de la Directiva 92/83.

80. Por lo tanto, como conclusión parcial procede declarar:

Los alcoholes de cocina sujetos al impuesto especial armonizado sobre el alcohol y las bebidas alcohólicas han de ser eximidos del impuesto con arreglo al artículo 27, apartado 1, letra f), de la Directiva 92/83.

50 — El contenido alcohólico del ingrediente sólo resulta relevante como cuestión preliminar en el marco del primer requisito del artículo 27, apartado 1, letra f), de la Directiva 92/83 (véase el punto 72 de estas conclusiones), concretamente cuando se trata de determinar si estamos realmente ante un alcohol sometido al impuesto especial (véase, por ejemplo, el artículo 20, primer o segundo guión, de la Directiva 92/83).

2. Consecuencias de la puesta en libre circulación de productos exentos del impuesto especial en el Estado miembro de origen (cuarta cuestión prejudicial)

81. Mediante su cuarta cuestión, el órgano jurisdiccional remitente pide que se dilucide, en esencia, qué obligaciones se derivan para el Estado miembro de importación del hecho de que los alcoholes de cocina ya hubieran sido puestos en libre circulación en el Estado miembro de producción. Por cierto, a la misma problemática se alude también en la tercera cuestión prejudicial.⁵¹

82. Para aclarar este aspecto es necesario atender a la razón por la que un producto se encontraba en libre circulación en su Estado miembro de fabricación.

83. En la mayor parte de los casos, la puesta en libre circulación de un producto tiene lugar cuando se pagan los impuestos especiales devengados en el Estado miembro de fabricación (artículo 6, apartado 1, párrafo primero, de la Directiva 92/12). Si, a continuación, el producto de que se trata es llevado con fines comerciales a otro Estado miembro, el impuesto especial será exigible de nuevo en ese otro Estado miembro (artículo 7, apartados 1 y 2, de la Directiva 92/12), y en el Estado miembro de origen deberá devolverse el

impuesto especial que se haya pagado.⁵² De esta manera se garantiza que un producto sujeto al impuesto especial armonizado tribute siempre en el Estado miembro en que se produzca realmente su consumo, y que lo haga al tipo impositivo allí vigente.⁵³

84. El alcohol de cocina controvertido, por el contrario, comprende productos que las autoridades tributarias del Estado miembro de fabricación (Francia) en modo alguno consideran sujetos al impuesto especial, tal como han confirmado *Repertoire Culinaire* y el Gobierno francés, en respuesta a preguntas formuladas en la vista ante el Tribunal de Justicia. Por lo tanto, el alcohol de cocina había sido puesto en libre circulación en el Estado miembro de su fabricación desde el principio, pues, desde el punto de vista de las autoridades competentes de dicho Estado, su consumo no estaba sujeto al impuesto especial.

85. En un caso así, como acertadamente subraya la Comisión, no existe ningún interés en asegurar que los productos tributen en el Estado miembro en que se consuman (en este caso, el Reino Unido). En realidad, no deben tributar en absoluto.

86. Por el contrario, existe un interés concreto en el Derecho de la Unión en que tanto la sujeción al impuesto especial como la

51 — En la tercera cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente desea saber respecto de los alcoholes de cocina sujetos al impuesto especial, debido a que están destinados para la preparación de productos alimenticios, si «debe considerarse que [...] están exentos del impuesto especial en la fase de fabricación».

52 — Artículo 22 en relación con el artículo 7 de la Directiva 92/12; véanse también el decimotercero considerando de dicha Directiva y la sentencia de 23 de noviembre de 2006, *Joustra* (C-5/05, Rec. p. I-11075), apartado 30.

53 — Estos tipos impositivos pueden variar sustancialmente de un Estado miembro a otro.

exención de ese impuesto para el alcohol y las bebidas alcohólicas sean objeto de un trato uniforme en todos los Estados miembros y, por lo tanto, en todo el mercado interior,⁵⁴ a fin de garantizar el correcto funcionamiento de éste.⁵⁵

87. El funcionamiento del mercado interior implica la libre circulación de todas las mercancías (artículo 26 TFUE, apartado 2, y artículos 28 TFUE a 37 TFUE),⁵⁶ incluidas las que son objeto de impuestos especiales.⁵⁷ Esto, conforme al principio de reconocimiento mutuo,⁵⁸ significa también que las autoridades tributarias del Estado miembro de destino deben reconocer la clasificación efectuada por las autoridades del Estado miembro de origen de los productos como sujetos al impuesto especial, no sujetos al impuesto especial o exentos del impuesto especial.⁵⁹ En efecto, aunque los tipos impositivos

nacionales sobre el alcohol y las bebidas alcohólicas puedan variar sustancialmente, el devengo de los impuestos especiales, como tales, debe estar armonizado y sometido en todos los Estados miembros a las mismas condiciones.⁶⁰

88. Dificultaría innecesariamente la libre circulación de mercancías en el mercado interior que las autoridades del Reino Unido, en un caso como el presente, conforme al modelo de devoluciones por ellas practicado [véase el artículo 4, apartado 1, letra, a), de la FA 1995],⁶¹ se empeñasen inicialmente en cobrar el impuesto especial por el alcohol de cocina importado de Francia, únicamente para tener que devolverlo más tarde.

89. Sin duda, los Estados miembros están facultados para adoptar medidas con el fin de combatir la evasión fiscal, el fraude y los abusos que puedan producirse en materia de exenciones.⁶² No obstante, dichas medidas presuponen que existan indicios concretos, objetivos y comprobables de la existencia de

54 — Cuarto considerando de la Directiva 92/12 («Considerando que, para garantizar la creación y el funcionamiento del mercado interior, el devengo de los impuestos especiales debe ser idéntico en todos los Estados miembros»); véanse en este sentido también las sentencias de 2 de abril de 1998, EMU Tabac y otros (C-296/95, Rec. p. I-1605), apartado 22; de 5 de abril de 2001, Van de Water (C-325/99, Rec. p. I-2729), apartado 39, y Joustra, citada en la nota 52, apartado 27.

55 — Primer considerando de la Directiva 92/12 y tercer considerando de la Directiva 92/83.

56 — Anteriormente, artículo 14 CE, apartado 2 y artículos 23 CE a 31 CE.

57 — Primer considerando de la Directiva 92/12.

58 — Este principio está firmemente establecido en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia relativa a la libre circulación de mercancías desde la sentencia de 20 de febrero de 1979, Rewe-Zentral, «Cassis de Dijon» (120/78, Rec. p. 649), apartado 14; véase, por ejemplo, la sentencia de 22 de octubre de 1998, Comisión/Francia (C-184/96, Rec. p. I-6197), apartado 28.

59 — El reconocimiento mutuo también subyace en la sentencia Italia/Comisión, citada en la nota 21, en que se trataba de la cuestión de en qué condiciones puede un Estado miembro denegar excepcionalmente el reconocimiento (en principio, obligatorio) de las exenciones concedidas por otros Estados miembros.

60 — Véase de nuevo el cuarto considerando de la Directiva 92/12.

61 — Este modelo de devolución se basa en la opción que deja abierta el artículo 27, apartado 6, de la Directiva 92/83, y dispone que el impuesto especial sobre el alcohol sea satisfecho inicialmente y que después, en determinadas condiciones, sea devuelto. En el caso del alcohol de cocina, la devolución no tiene lugar hasta que dicho alcohol haya sido transformado efectivamente en la preparación de productos alimenticios.

62 — Véase a este respecto la primera frase del artículo 27, apartado 1, así como el vigésimo segundo considerando de la Directiva 92/83.

un riesgo grave de evasión, elusión o abuso,⁶³ máxime si se tiene en cuenta que en el ámbito de aplicación del artículo 27 de la Directiva 92/83 la norma es la exención y la excepción es su denegación.⁶⁴

90. Las afirmaciones genéricas de que en relación con un producto concreto existen posibilidades de evasión, elusión o abuso no justifican que el Estado miembro de importación deniegue de antemano el reconocimiento de una exención fiscal concedida por el Estado miembro de fabricación.⁶⁵ Eso sería contrario a la libre circulación de mercancías y, por lo demás, también al principio de cooperación leal entre los Estados miembros.

91. En el presente caso, según los hechos comprobados por el órgano jurisdiccional remitente, ha quedado acreditado que el alcohol de cocina intervenido no es apto para su consumo como bebida debido a la adición de sal y pimienta. No es posible invertir de forma económicamente viable el proceso de adición de sal y pimienta, ni se puede aislar

el contenido alcohólico de los productos en su totalidad. Además, como expone el tribunal remitente, no existe ningún indicio de que haya casos de abuso en relación con el alcohol de cocina como el aquí controvertido. Por lo tanto, se puede afirmar casi con toda seguridad que también el alcohol de cocina intervenido se utiliza efectivamente para la preparación de productos alimenticios en el sentido del artículo 27, apartado 1, letra f), de la Directiva 92/83.

92. En consecuencia, en un caso como el presente no existen indicios concretos, objetivos y comprobables de que los productos en cuestión se consideraran, indebidamente, no sujetos al impuesto especial o indebidamente exentos de él en el Estado miembro de fabricación o que el producto de que se trata pueda ser utilizado de forma contraria a la finalidad de la exención. En tales circunstancias, la insistencia de las autoridades tributarias británicas en que se pague el impuesto especial por los alcoholes de cocina controvertidos se antoja como un mero formalismo carente de toda justificación objetiva.

63 — Sentencia Italia/Comisión, citada en la nota 21, apartado 52; en idéntico sentido (si bien en contexto diferente), sentencias de 21 de febrero de 2006, Halifax y otros (C-255/02, Rec. p. I-1609), apartado 75, y de 7 de julio de 2005, Comisión/Austria (C-147/03, Rec. p. I-5969), apartado 68.

64 — En este sentido, referido al artículo 27, apartado 1, letras a) y b), de la Directiva 92/83, véanse las sentencias Italia/Comisión, citada en la nota 21, apartado 50, y Profisa, citada en la nota 49, apartado 18.

65 — Conforme a una consolidada jurisprudencia, de la mera invocación de disposiciones jurídicas o de opciones de configuración tributaria no se puede deducir directamente un abuso; véanse, por ejemplo, las sentencias de 12 de septiembre de 2006, Cadbury Schweppes y Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, Rec. p. I-7995), apartados 36 y 37; de 14 de septiembre de 2006, Centro di Musicologia Walter Stauffer (C-386/04, Rec. p. I-8203), apartado 61, y de 30 de enero de 2007, Comisión/Dinamarca (C-150/04, Rec. p. I-1163), apartado 58.

93. En definitiva, procede responder a la cuarta cuestión prejudicial: Los productos que han sido puestos en libre circulación en el Estado miembro de fabricación por no estar sujetos en él al impuesto especial o por estar exentos de su pago, no pueden ser sometidos a las disposiciones relativas al impuesto especial armonizado en otro Estado miembro al que hayan sido enviados con fines

comerciales, a no ser que existan razones concretas, objetivas y comprobables de que:

el modelo de la devolución previsto en el artículo 27, apartado 6, de la Directiva 92/83.

— la exención del impuesto en el Estado miembro de fabricación se concedió de forma indebida,

o

95. Esta cuestión se debe al hecho de que, con arreglo al Derecho del Reino Unido, la devolución del impuesto especial que grava el alcohol de cocina sólo es posible con requisitos muy estrictos, establecidos en el artículo 4 de la FA 1995, entre los que el órgano jurisdiccional remitente destaca, en relación con su segunda cuestión prejudicial, los siguientes:

— los productos exentos del impuesto en el Estado miembro de fabricación en virtud del artículo 27, apartado 1, letra f), de la Directiva 92/83 podrían utilizarse para fines distintos de los que se mencionan en esa disposición.

— El alcohol de cocina debe haber sido utilizado efectivamente como ingrediente en la preparación de productos alimenticios [artículo 4, apartado 1, letra a), en relación con el artículo 2, letra c), de la FA 1995].

3. Requisitos del Derecho de la Unión en lo que respecta a la exención del impuesto especial mediante devolución (segunda cuestión prejudicial)

— Sólo pueden presentar la solicitud de devolución personas que hayan utilizado el alcohol de cocina por sí mismas como ingrediente en productos alimenticios o que comercialicen dichos productos alimenticios como mayoristas [artículo 4, apartado 3, letras a) y b), de la FA 1995].

94. Mediante su segunda cuestión, el órgano jurisdiccional remitente desea saber, fundamentalmente, qué requisitos impone el Derecho de la Unión en cuanto a las modalidades de la exención del impuesto especial en el Derecho interno en virtud del artículo 27, apartado 1, letra f), de la Directiva 92/83 cuando el Estado miembro de que se trata opta por

— Existe un plazo máximo de cuatro meses para reclamar la devolución desde la transformación del alcohol de cocina [artículo 4, apartado 5, letra a), de la FA 1995].

- El importe de la devolución debe ascender, al menos, a 250 GBP [artículo 4, apartado 5, letra b), de la FA 1995].

especiales regulados únicamente por el Derecho interno. Por lo tanto, no se plantean problemas en relación con el *principio de equivalencia*.

96. Con carácter preliminar debe recordarse que, con arreglo al artículo 27, apartado 6, de la Directiva 92/83 los Estados miembros pueden aplicar las exenciones del impuesto especial armonizado mediante la devolución del impuesto especial abonado.⁶⁶

97. El establecimiento de las modalidades de devolución de los impuestos especiales corresponde a los Estados miembros, según resulta, por un lado, del principio de autonomía de procedimiento y, por otro, de la frase con que comienza el artículo 27, apartado 1, de la Directiva 92/83: «Los Estados miembros examinarán [...] siempre que reúnan las condiciones que fijen [...]». No obstante, como siempre también se han de respetar los principios de equivalencia y de efectividad.⁶⁷

98. En el presente caso no existen razones para creer que se da un trato menos favorable a la devolución de impuestos especiales en los casos armonizados por el Derecho de la Unión que a la devolución de otros impuestos

99. Sin embargo, es preciso un análisis más detallado de si los requisitos establecidos para la devolución en el artículo 4 de la FA 1995 son compatibles con el *principio de efectividad*. Este principio exige que la devolución de los impuestos especiales no se haga imposible en la práctica o excesivamente difícil.⁶⁸ A esto se añade, con arreglo al artículo 27, apartado 1, de la Directiva 92/83, que los requisitos para la devolución deben servir para «garantizar la correcta aplicación» de las exenciones del impuesto especial y para «evitar fraudes, evasiones y abusos».

100. El hecho de que el alcohol de cocina, con arreglo al artículo 4 de la FA 1995, deba haber sido utilizado efectivamente para la preparación de productos alimenticios no vulnera de por sí las exigencias del Derecho de la Unión. Es, incluso, inherente a un modelo de devolución en el sentido del artículo 27, apartado 6, de la Directiva 92/83, que el impuesto especial que se ha de devolver se refiera a alcohol que ya haya sido utilizado como ingrediente de cocina.

66 — Véase también el decimoctavo considerando de la Directiva 92/83.

67 — Reiterada jurisprudencia; véanse, entre otras muchas, las sentencias recaídas en los más diversos contextos de 27 de marzo de 1980, *Denkavit italiana* (61/79, Rec. p. 1205), apartados 22 a 25; de 9 de noviembre de 1983, *San Giorgio* (199/82, Rec. p. 3595), apartado 12; de 15 de septiembre de 1998, *Edis* (C-231/96, Rec. p. I-4951), apartado 34; de 6 de octubre de 2005, *MyTravel* (C-291/03, Rec. p. I-8477), apartado 17, y de 26 de enero de 2010, *Transportes Urbanos y Servicios Generales* (C-118/08, Rec. p. I-635), apartado 31.

68 — Véanse de nuevo las sentencias citadas en la nota 67 *San Giorgio*, apartado 12; *Edis*, apartado 34, y *MyTravel*, apartado 17; en idéntico sentido, las sentencias de 15 de abril de 2008, *Impact* (C-268/06, Rec. p. I-2483), apartado 46, y de 29 de octubre de 2009, *Pontin* (C-63/08, Rec. p. I-10467), apartado 43.

101. Sólo en el caso de alcohol de cocina importado, las autoridades del Estado miembro de importación, como se ha mencionado,⁶⁹ deben reconocer la exención ya concedida en el Estado miembro de fabricación. A este respecto, no pueden exigir que primero se pague el impuesto especial y después, tras ser utilizado para cocinar, se solicite su devolución.

102. No obstante, los problemas surgen con una normativa como la del artículo 4 de la FA 1995, que excluye las devoluciones del impuesto especial cuando el importe de la devolución es inferior a 250 GBP, umbral que puede ser ampliado por la administración tributaria [artículos 4, apartado 5, letra b), y apartado 6, de la FA 1995].

103. Ciertamente, el Derecho de la Unión no impide, en principio, que un Estado miembro excluya importes insignificantes de la devolución. Sin embargo, a diferencia de lo que sucede con el IVA,⁷⁰ la Directiva 92/83 no prevé dicha posibilidad. Aun admitiendo que el Derecho nacional pueda establecer umbrales *de minimis* para la devolución, sin que la Directiva lo permita expresamente, el importe

de 250 GBP, en ningún caso puede considerarse adecuado.⁷¹ Por el contrario, se trata de un importe claramente superior a cualquier umbral *de minimis* imaginable.

104. A esto se añade que un umbral mínimo está vinculado, en una disposición como la del artículo 4 de la FA 1995, a una limitación del círculo de personas que pueden solicitar la devolución y a un plazo relativamente corto para presentar la solicitud. Estos elementos de la norma (importe mínimo, plazo de presentación de la solicitud y círculo limitado de personas legitimadas) se refuerzan recíprocamente en sus efectos.

105. Como ha demostrado Repertoire Culinaire en el procedimiento ante el Tribunal de Justicia, partiendo de un tipo del impuesto especial como el vigente en el año 2002 en el Reino Unido⁷² habría sido necesario consumir al menos 215 botellas de vino de cocina en un plazo de tres meses para alcanzar el importe mínimo de 250 GBP que da derecho a la devolución del impuesto especial con arreglo al artículo 4 de la FA 1995. Ninguna de las partes ha discutido estos datos.

69 — Véanse mis argumentos sobre la cuarta cuestión prejudicial (puntos 81 a 93 de las presentes conclusiones).

70 — Véase el artículo 183 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (DO L 347, p. 1), que trata de la devolución y el traslado del IVA soportado al período siguiente.

71 — El 16 de julio de 2002, la fecha de intervención de los alcoholes de cocina controvertidos, dicho importe equivalía a 388 euros; el 10 de junio de 2010, fecha de la vista oral en el presente procedimiento prejudicial, equivalía a unos 302 euros.

72 — Repertoire Culinaire se refiere al período anterior al 27 de abril de 2002, del que, según datos de esa empresa, proceden la mayor parte de sus derechos de devolución.

106. Sin perjuicio de que el órgano jurisdiccional remitente compruebe la exactitud de tales datos, no resulta difícil deducir de ellos que en el Reino Unido solamente los grandes consumidores de alcohol de cocina podrían acaso llegar a disfrutar de la exención del impuesto especial con arreglo al artículo 27, apartado 1, letra f). A numerosos restaurantes y otras empresas que utilizan alcohol de cocina sólo ocasionalmente y, en cualquier caso, en pequeñas cantidades para preparar sus platos se les priva en la práctica, dada la rigidez del régimen de devoluciones del Reino Unido, de la posibilidad de reclamar la exención del impuesto especial.

107. A esto se añade que el artículo 4, apartado 3, de la FA 1995 permite solicitar la devolución del impuesto especial exclusivamente a las personas que hayan utilizado ellas mismas alcohol de cocina como ingrediente en productos alimenticios o que comercialicen dichos productos como mayoristas. Por lo tanto, un mayorista como Repertoire Culinare no puede solicitar la devolución, pues sólo comercializa alcohol de cocina como tal, pero no productos alimenticios preparados con ellos.

108. En definitiva, una disposición como la del artículo 4 de la FA 1995 priva en gran

medida de eficacia a la exención del impuesto especial establecida —con carácter obligatorio— en virtud del artículo 27, apartado 1, letra f), de la Directiva 92/83. Ello es contrario a la disposición del Derecho de la Unión que obliga a que los requisitos establecidos por los Estados miembros permitan una correcta aplicación de las exenciones (artículo 27, apartado 1, de la Directiva 92/83). Asimismo, de esta manera se invierte el principio de que en el ámbito de aplicación del artículo 27 de la Directiva 92/83 la norma es la exención y la excepción es su denegación.⁷³

109. Si bien es cierto que los Estados miembros, al establecer sus normativas nacionales relativas a la exención o a la devolución del impuesto especial, también pueden tener en cuenta la necesidad de combatir la evasión fiscal, el fraude y los abusos,⁷⁴ como ya se ha señalado, en caso de denegación de la exención o de la devolución deben existir razones concretas, objetivas y demostrables para pensar que puede haber un abuso. Según la infor-

73 — Véanse de nuevo, referidas al artículo 27, apartado 1, letras a) y b), de la Directiva 92/83, las sentencias Italia/Comisión, citada en la nota 21, apartado 50, y Profisa, citada en la nota 49, apartado 18.

74 — Véase al respecto la primera frase del artículo 27, apartado 1, y el vigésimo segundo considerando de la Directiva 92/83.

mación de que dispone el Tribunal de Justicia, no es ése el caso del alcohol de cocina controvertido. Es innegable que una disposición que establece un plazo de solicitud relativamente corto y preclusivo, que excluye la devolución de los importes inferiores a 250 GBP y que, además, niega de antemano a los mayoristas de alcohol de cocina el derecho a solicitar la devolución del impuesto especial, va más allá de lo necesario para alcanzar el fin legítimo de combatir los abusos.

110. Por todo ello, procede responder a la segunda cuestión prejudicial: Una normativa nacional que establece un plazo preclusivo de cuatro meses para la devolución del impuesto especial sobre el alcohol de cocina y un importe mínimo de devolución de 250 GBP, y que excluye del círculo de personas que pueden solicitar la devolución a los mayoristas de alcoholes de cocina es contraria al artículo 27, apartado 1, de la Directiva 92/83 y al principio de efectividad.

VI. Conclusión

111. Por todas las consideraciones expuestas, propongo al Tribunal de Justicia que responda lo siguiente a la petición de decisión prejudicial del First-Tier Tribunal (Tax) del Reino Unido:

- «1) El vino de cocina y el oporto de cocina sazonados con sal y pimienta y por ello no aptos para su consumo como bebida no están comprendidos en el concepto de alcohol etílico a efectos del artículo 20, primer guión, de la Directiva 92/83.

- 2) El alcohol de cocina sujeto al impuesto especial armonizado sobre el alcohol y las bebidas alcohólicas se ha de eximir del impuesto con arreglo al artículo 27, apartado 1, letra f), de la Directiva 92/83.

- 3) Los productos que han sido puestos en libre circulación en el Estado miembro de fabricación por no estar sujetos en él al impuesto especial o por estar exentos de su pago, no pueden ser sometidos a las disposiciones relativas al impuesto especial armonizado en otro Estado miembro al que hayan sido enviados con fines comerciales, a no ser que existan razones concretas, objetivas y comprobables de que:
 - la exención del impuesto en el Estado miembro de fabricación se concedió de forma indebida,

 - o

 - los productos exentos del impuesto en el Estado miembro de fabricación en virtud del artículo 27, apartado 1, letra f), de la Directiva 92/83 podrían utilizarse para fines distintos de los que se mencionan en esa disposición.

- 4) Una normativa nacional que establece un plazo preclusivo de cuatro meses para la devolución del impuesto especial sobre el alcohol de cocina y un importe mínimo de devolución de 250 GBP, y que excluye del círculo de personas que pueden solicitar la devolución a los mayoristas de alcoholes de cocina es contraria al artículo 27, apartado 1, de la Directiva 92/83 y al principio de efectividad.»