

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Séptima)

de 28 de octubre de 2021 (\*)

«Procedimiento prejudicial — Fiscalidad — Directiva 92/83/CEE — Impuestos especiales — Cerveza — Artículo 4, apartado 2 — Posibilidad de aplicar tipos impositivos reducidos a la cerveza elaborada por pequeñas fábricas de cerveza independientes — Consideración de dos o más pequeñas fábricas de cerveza como una única fábrica de cerveza independiente — Obligación de transposición»

En los asuntos acumulados C-221/20 y C-223/20,

que tienen por objeto sendas peticiones de decisión prejudicial planteadas, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Korkein hallinto-oikeus (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, Finlandia), mediante resoluciones de 20 de mayo de 2020, recibidas en el Tribunal de Justicia el 28 de mayo de 2020, en los procedimientos incoados por

**A Oy** (C-221/20),

**B Oy** (C-223/20),

con intervención de

**Veronsaajien oikeudenvallontayksikkö,**

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Séptima),

integrado por la Sra. I. Ziemele (Ponente), Presidenta de la Sala Sexta, en funciones de Presidenta de la Sala Séptima, y los Sres. P. G. Xuereb y A. Kumin, Jueces;

Abogado General: Sr. E. Tanchev;

Secretaria: Sra. C. Strömholm, administradora;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos y celebrada la vista el 1 de julio de 2021;

consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre de A Oy y B Oy, por el Sr. J. Hopsu, varatuomari;
- en nombre del Gobierno finlandés, por la Sra. M. Pere, en calidad de agente;
- en nombre del Gobierno italiano, por la Sra. G. Palmieri, en calidad de agente, asistida por el Sr. A. Maddalo, avvocato dello Stato;
- en nombre de la Comisión Europea, por la Sra. C. Perrin y los Sres. I. Koskinen y M. Huttunen, en calidad de agentes;

vista la decisión adoptada por el Tribunal de Justicia, oído el Abogado General, de que el asunto sea juzgado sin conclusiones;

dicta la siguiente

**Sentencia**

- 1 Las peticiones de decisión prejudicial tienen por objeto la interpretación del artículo 4, apartado 2, segunda frase, de la Directiva 92/83/CEE del Consejo, de 19 de octubre de 1992, relativa a la armonización de las estructuras de los impuestos especiales sobre el alcohol y las bebidas alcohólicas (DO 1992 L 316, p. 21).
- 2 Dichas peticiones se han presentado en el contexto de procedimientos incoados por A Oy (C-221/20) y B Oy (C-223/20), sociedades que se dedican a la industria cervecera, en relación con la negativa a considerarlas una pequeña fábrica de cerveza independiente a efectos de la obtención de impuestos especiales reducidos.

## **Marco jurídico**

### ***Derecho de la Unión***

#### *Directiva 92/83*

- 3 El artículo 4, apartados 1 y 2, de la Directiva 92/83 establece:

«1. Los Estados miembros podrán aplicar tipos impositivos reducidos a la cerveza elaborada por pequeñas fábricas de cerveza independientes, con arreglo a la producción anual de las mismas y dentro de los siguientes límites:

- los tipos reducidos no se aplicarán a las empresas que produzcan más de 200 000 hectolitros de cerveza al año;
- los tipos reducidos, que podrán situarse por debajo del tipo mínimo, no serán inferiores en más del 50 % al tipo normal nacional del impuesto especial.

2. A efectos de la aplicación de los tipos reducidos, se entenderá por "pequeña fábrica de cerveza independiente" las fábricas de cerveza que sean independientes, desde el punto de vista jurídico y económico, de cualquier otra fábrica de cerveza, utilicen instalaciones físicamente separadas de cualquier otra fábrica de cerveza y no produzcan bajo licencia. No obstante, en el caso de que dos o más pequeñas fábricas de cerveza cooperen y su producción anual conjunta no exceda de 200 000 hectolitros, serán consideradas como una única fábrica de cerveza independiente.»

#### *Directiva 92/84*

- 4 El séptimo considerando de la Directiva 92/84/CEE del Consejo, de 19 de octubre de 1992, relativa a la aproximación de los tipos del impuesto especial sobre el alcohol y las bebidas alcohólicas (DO 1992 L 316, p. 29), enuncia lo siguiente:

«Considerando que los métodos de imposición de la cerveza varían de un Estado miembro a otro y que conviene dejar subsistir dichas diferencias, en particular estableciendo un tipo mínimo expresado como impuesto relacionado tanto con la densidad inicial como con el contenido alcohólico del producto».

### ***Derecho finlandés***

- 5 El artículo 9, párrafos primero y tercero, de la alkoholi— ja alkoholijuomaverolaki (1471/1994) (Ley 1471/1994 del Impuesto sobre el Alcohol y las Bebidas Alcohólicas), en su versión aplicable hasta el 31 de diciembre de 2014, dispone:

«El impuesto sobre las bebidas alcohólicas que grava la cerveza se reducirá, siempre que el sujeto pasivo acredite fehacientemente que la cerveza ha sido elaborada en una empresa independiente jurídica y económicamente de otras empresas del mismo sector y la cantidad de cerveza producida en el año natural no exceda de los 10 000 000 de litros:

- 1) en un 50 %, si la cantidad de cerveza elaborada por la empresa en el año natural no excede de los 200 000 litros;

- 2) en un 30 %, si la cantidad de cerveza elaborada por la empresa en el año natural asciende como mínimo a 200 000 y como máximo a 3 000 000 de litros;
- 3) en un 20 %, si la cantidad de cerveza elaborada por la empresa en el año natural asciende como mínimo a 3 000 000 y como máximo a 5 500 000 de litros;
- 4) en un 10 %, si la cantidad de cerveza elaborada por la empresa en el año natural asciende como mínimo a 5 500 000 y como máximo a 10 000 000 de litros.

[...]

Cuando dos o varias de las empresas mencionadas en el párrafo primero mantengan una cooperación ligada a la producción y a la actividad operativa, ello no significará que entre ellas exista una relación de dependencia jurídica o económica. Se considerará una cooperación ligada a la producción o a la actividad operativa la obtención de materias primas y materiales necesarios para la elaboración de la cerveza, así como el envasado de la cerveza, su comercialización y su distribución. No obstante, la aplicación de este apartado queda supeditada al requisito de que la producción común de cerveza de las empresas en el año natural no exceda de los 10 000 000 de litros.»

- 6 El artículo 9, párrafos primero y tercero, de la Ley del Impuesto sobre el Alcohol y las Bebidas Alcohólicas, en su versión aplicable a partir del 1 de enero de 2015, establece:

«Siempre que el sujeto pasivo pueda acreditar fehacientemente que la cerveza ha sido elaborada en una fábrica de cerveza independiente jurídica y económicamente de otras fábricas de cerveza, que está separada físicamente de otras fábricas de cerveza y no produce bajo licencia, y elabora en el año natural una cantidad de cerveza que no excede de los 15 000 000 de litros, se reducirá el impuesto sobre las bebidas alcohólicas que grava la cerveza:

- 1) en un 50 %, si la cantidad de cerveza elaborada por la fábrica de cerveza en el año natural no excede de los 500 000 litros;
- 2) en un 30 %, si la cantidad de cerveza elaborada por la fábrica de cerveza en el año natural asciende como mínimo a 500 000 y como máximo a 3 000 000 de litros;
- 3) en un 20 %, si la cantidad de cerveza elaborada por la fábrica de cerveza en el año natural asciende como mínimo a 3 000 000 y como máximo a 5 500 000 de litros;
- 4) en un 10 %, si la cantidad de cerveza elaborada por la fábrica de cerveza en el año natural asciende como mínimo a 5 500 000 y como máximo a 10 000 000 de litros.

[...]

Cuando dos o varias de las empresas mencionadas en el párrafo primero mantengan una cooperación ligada a la producción y a la actividad operativa, ello no significará que entre ellas exista una relación de dependencia jurídica o económica. Se considerará una cooperación ligada a la producción o a la actividad operativa la obtención de materias primas y materiales necesarios para la elaboración de la cerveza, así como el envasado de la cerveza, su comercialización y su distribución. No obstante, la aplicación de este párrafo queda supeditada al hecho de que la producción común de cerveza de las fábricas de cerveza en el año natural no exceda de los 15 000 000 de litros.»

### **Litigios principales y cuestiones prejudiciales**

- 7 En 2015 y 2016, la Tulli (Administración de Aduanas e Impuestos Especiales, Finlandia) practicó inspecciones a y a B, sociedades dedicadas, en particular, a la industria cervecera, en relación con el impuesto sobre el alcohol y las bebidas alcohólicas adeudado por dichas sociedades en los períodos comprendidos entre el 1 de mayo de 2013 y el 31 de diciembre de 2015 (en el caso de A) y entre el 1 de enero de 2013 y el 31 de diciembre de 2014 (en el caso de B).

- 8 Mientras que, en sus declaraciones relativas al impuesto sobre el alcohol y las bebidas alcohólicas, A y B habían indicado entregas de cerveza sujetas a tributación en la categoría de productos para los que se reduce el impuesto en un 50 %, la Administración de Aduanas e Impuestos Especiales estimó que dichas sociedades no podían acogerse a esta reducción, ya que no podían ser consideradas fábricas de cerveza jurídica y económicamente independientes en el sentido del artículo 9 de la Ley del Impuesto sobre el Alcohol y las Bebidas Alcohólicas, en particular porque ambas eran en parte propiedad de un tercero que al mismo tiempo ocupaba cargos directivos en ellas. Por otro lado, dicha Administración recordó, por lo que respecta a la tributación conjunta de A y B, que el legislador finlandés había optado deliberadamente por no recoger, en el citado artículo 9, la posibilidad de considerar dos o más pequeñas fábricas de cerveza como una sola fábrica de cerveza. En consecuencia, mediante liquidaciones complementarias giradas el 9 de diciembre de 2016, la Administración impuso a y a B recargos y sanciones.
- 9 Al no estimarse sus recursos administrativos, A y B interpusieron sendos recursos contencioso-administrativos ante el Helsingin hallinto-oikeus (Tribunal de lo Contencioso-Administrativo de Helsinki, Finlandia). Mediante resoluciones de 5 de noviembre de 2018, dicho órgano jurisdiccional desestimó esos recursos por considerar, por una parte, que A y B no tenían derecho al tipo impositivo reducido previsto en el artículo 9 de la Ley del Impuesto sobre el Alcohol y las Bebidas Alcohólicas y, por otra parte, por lo que respecta a la tributación conjunta, que la República de Finlandia no había transpuesto el artículo 4, apartado 2, segunda frase, de la Directiva 92/83 y no estaba obligada a hacerlo.
- 10 A y B interpusieron sendos recursos ante el Korkein hallinto-oikeus (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, Finlandia), el órgano jurisdiccional remitente.
- 11 El órgano jurisdiccional remitente señala que no existe una respuesta unívoca a la cuestión de si un Estado miembro que aplica tipos impositivos reducidos a la cerveza elaborada en pequeñas fábricas de cerveza independientes, en el sentido del artículo 4 de la Directiva 92/83, debe aplicar también el artículo 4, apartado 2, segunda frase, de dicha Directiva, o si la aplicación de esta última disposición se deja a la facultad de apreciación del Estado miembro.
- 12 En estas circunstancias, el Korkein hallinto-oikeus (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo) decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales, redactadas de manera idéntica en los asuntos C-221/20 y C-223/20:
- «1) ¿Debe interpretarse el artículo 4 de la Directiva [92/83] en el sentido de que un Estado miembro que, conforme a dicha disposición, aplica tipos de gravamen reducidos del impuesto especial a la cerveza elaborada por pequeñas fábricas de cerveza independientes ha de aplicar también la disposición del artículo 4, apartado 2, segunda frase, de la misma Directiva, relativa a la tributación conjunta de pequeñas fábricas de cerveza, o la aplicación de esta última disposición se deja a la facultad de apreciación del Estado miembro afectado?
- 2) ¿Tiene efecto directo el artículo 4, apartado 2, segunda frase, de la Directiva [92/83]?»

### **Procedimiento ante el Tribunal de Justicia**

- 13 Mediante resolución de 14 de julio de 2020, el Presidente del Tribunal de Justicia decidió acumular los asuntos C-221/20 y C-223/20 a efectos de las fases escrita y oral y de la sentencia.

### **Sobre las cuestiones prejudiciales**

#### ***Primera cuestión prejudicial***

- 14 Mediante su primera cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si el artículo 4, apartado 2, segunda frase, de la Directiva 92/83 ha de interpretarse en el sentido de que esta disposición debe ser aplicada obligatoriamente por un Estado miembro que aplique tipos impositivos

reducidos a la cerveza elaborada por pequeñas fábricas de cerveza independientes, con arreglo al artículo 4, apartados 1, y 2, primera frase, de dicha Directiva.

- 15 Con carácter preliminar, procede señalar que, sin impugnar formalmente la admisibilidad de las presentes peticiones de decisión prejudicial, las demandantes en el litigio principal alegaron esencialmente en sus observaciones que, contrariamente a lo declarado en las liquidaciones complementarias de 9 de diciembre de 2016 a las que se refiere el apartado 8 de la presente sentencia, de los trabajos legislativos que dieron lugar a la adopción de las disposiciones reproducidas en los apartados 5 y 6 de esta sentencia no se desprende que el artículo 4, apartado 2, segunda frase, de la Directiva 92/83 no haya sido transpuesto al Derecho finlandés. Asimismo, en sus observaciones escritas, la Comisión Europea se ha preguntado si estas disposiciones, a la vista de su tenor, podían constituir una transposición del citado artículo 4, apartado 2, segunda frase.
- 16 No obstante, es preciso recordar que, según reiterada jurisprudencia, no corresponde al Tribunal de Justicia pronunciarse sobre la interpretación de disposiciones nacionales, ya que tal interpretación es competencia exclusiva del juez nacional (véase, en este sentido, la sentencia de 5 de junio de 2018, Grupo Norte Facility, C-574/16, EU:C:2018:390, apartado 32 y jurisprudencia citada).
- 17 Así pues, el Tribunal de Justicia no es competente para pronunciarse sobre la cuestión de si las disposiciones del artículo 9, párrafo tercero, de la Ley del Impuesto sobre el Alcohol y las Bebidas Alcohólicas, en su versión aplicable antes del 1 de enero de 2015 y en la aplicable a partir de esa fecha, constituyen una transposición del artículo 4, apartado 2, segunda frase, de la Directiva 92/83.
- 18 En cambio, le corresponde responder a la cuestión planteada por el órgano jurisdiccional remitente partiendo de la premisa establecida por este de que el artículo 4, apartado 2, segunda frase, de la Directiva 92/83 no haya sido transpuesto al Derecho finlandés.
- 19 A este respecto, ha de recordarse, con carácter preliminar, que, para interpretar una disposición de Derecho de la Unión, procede tener en cuenta no solo su tenor literal, sino también su contexto y la configuración general de la normativa de la que forma parte, así como los objetivos que esta persigue (sentencia de 30 de enero de 2020, Tim, C-395/18, EU:C:2020:58, apartado 36 y jurisprudencia citada).
- 20 Con arreglo al artículo 4, apartado 1, de la Directiva 92/83, los Estados miembros podrán aplicar tipos impositivos reducidos a la cerveza elaborada por pequeñas fábricas de cerveza independientes que no produzcan más de 200 000 hectolitros de cerveza al año, siempre que esos tipos reducidos no sean inferiores en más del 50 % al tipo general nacional del impuesto especial.
- 21 En cuanto al artículo 4, apartado 2, de dicha Directiva, este precisa, en su primera frase, que una pequeña fábrica de cerveza independiente es una fábrica de cerveza independiente, desde el punto de vista jurídico y económico, de cualquier otra fábrica de cerveza, que utilice instalaciones físicamente separadas de cualquier otra fábrica de cerveza y que no produzca bajo licencia, y añade, en su segunda frase, que «no obstante, en el caso de que dos o más pequeñas fábricas de cerveza cooperen y su producción anual conjunta no exceda de 200 000 hectolitros, serán consideradas como una única fábrica de cerveza independiente».
- 22 Del tenor del artículo 4, apartado 2, de la Directiva 92/83 y, en particular, de la locución adverbial «no obstante» que figura en la segunda frase de dicho apartado y que introduce una matización a la definición enunciada en la primera frase se desprende que dos o más pequeñas fábricas de cerveza que cooperen pueden, pese a la redacción de esta primera frase, ser consideradas como una sola fábrica de cerveza independiente, en el sentido de dicha disposición, al margen de que exista entre ellas de una relación de dependencia jurídica o económica, siempre que dichas pequeñas fábricas de cerveza no constituyan, en realidad, un grupo económico cuya producción supere los límites fijados en el artículo 4 de dicha Directiva. En efecto, el objetivo del criterio de independencia es garantizar que el tipo de gravamen reducido del impuesto especial redunde efectivamente en beneficio de aquellas fábricas de cerveza cuyas dimensiones constituyan una desventaja y no de aquellas que pertenezcan a un grupo (sentencia de 2 de abril de 2009, Glückauf Brauerei, C-83/08, EU:C:2009:228, apartado 29 y jurisprudencia citada).

- 23 Además, el Tribunal de Justicia ha recordado que la Directiva 92/83 pretende evitar que de tal reducción del impuesto especial se beneficien fábricas de cerveza cuyas dimensiones y capacidad de producción pudieran ocasionar distorsiones en el mercado interior (sentencia de 2 de abril de 2009, *Glückauf Brauerei*, C-83/08, EU:C:2009:228, apartado 26). Ahora bien, la aplicación de tipos impositivos reducidos a la cerveza elaborada por dos o más pequeñas fábricas de cerveza cuya producción acumulada no supera los límites fijados en el artículo 4 de la Directiva no vulnera en modo alguno tal objetivo.
- 24 Dicho esto, de las consideraciones anteriores no puede deducirse que el artículo 4, apartado 2, segunda frase, de la Directiva 92/83 deba aplicarse obligatoriamente por un Estado miembro que aplique tipos reducidos del impuesto especial a la cerveza elaborada por pequeñas fábricas de cerveza independientes, en el sentido del artículo 4, apartado 2, primera frase, de dicha Directiva.
- 25 En efecto, del tenor del artículo 4, apartado 2, segunda frase, de la Directiva 92/83, en particular de la expresión «serán consideradas» que figura en ella, se desprende que el legislador de la Unión estableció la facultad, y no la obligación, de que un Estado miembro considere como una sola pequeña fábrica de cerveza independiente dos o más pequeñas fábricas de cerveza que cooperen y cuya producción anual conjunta no exceda de 200 000 hectolitros, aun cuando dicho Estado miembro haya hecho uso de la posibilidad, prevista en el artículo 4, apartado 1, de esa Directiva, de aplicar tipos impositivos reducidos a la cerveza elaborada por pequeñas fábricas de cerveza independientes que no produzcan más de 200 000 hectolitros al año.
- 26 Esta interpretación literal del artículo 4, apartado 2, segunda frase, de la Directiva 92/83 se ve corroborada por la estructura del artículo 4 en su conjunto. En efecto, mientras que el apartado 1 del artículo prevé la facultad de los Estados miembros de aplicar tipos impositivos reducidos a la cerveza elaborada por pequeñas fábricas de cerveza independientes, según se definen estas en la primera frase del apartado 2 del mismo artículo, la segunda frase introduce una matización en el apartado 1 al disponer que los Estados miembros también tendrán la facultad de considerar como una única pequeña fábrica de cerveza independiente a dos o más pequeñas fábricas de cerveza que cooperen, siempre que su producción anual conjunta no exceda de 200 000 hectolitros, a pesar de no estar comprendidas en el concepto de «pequeña fábrica de cerveza independiente» mencionado en esa primera frase.
- 27 A este respecto, el Tribunal de Justicia ya ha declarado que, al establecer la aplicación, sujeta a determinados requisitos, de un tipo reducido del impuesto especial sobre la cerveza elaborada por pequeñas fábricas de cerveza independientes, el artículo 4 de la Directiva 92/83 constituye una excepción a la aplicación del tipo normal de impuesto especial sobre la cerveza, de modo que los requisitos de aplicación de dicho tipo reducido del impuesto especial deben interpretarse de modo estricto (sentencia de 4 de junio de 2015, *Brasserie Bouquet*, C-285/14, EU:C:2015:353, apartado 19).
- 28 Pues bien, tal exigencia requiere que el ámbito de aplicación del artículo 4 de esta Directiva no se extienda obligatoriamente a situaciones que solo están comprendidas en él a condición de que los Estados miembros hayan ejercido la facultad que les confiere este artículo.
- 29 La interpretación expuesta en el apartado 25 de la presente sentencia es, por lo demás, conforme con el contexto en el que se inscribe el artículo 4 de la Directiva 92/83. A este respecto, el Tribunal de Justicia ha declarado que está justificado tomar en consideración la Directiva 92/84, que establece el tipo mínimo del impuesto especial sobre la cerveza, cuya estructura viene determinada por la primera de estas Directivas (véase, en este sentido, la sentencia de 17 de mayo de 2018, *Kompania Piwowarska*, C-30/17, EU:C:2018:325, apartado 34). Pues bien, el séptimo considerando de la Directiva 92/84 indica que los métodos de imposición de la cerveza varían de un Estado miembro a otro y que conviene dejar subsistir dichas diferencias.
- 30 Habida cuenta de las consideraciones anteriores, procede responder a la primera cuestión prejudicial que el artículo 4, apartado 2, segunda frase, de la Directiva 92/83 debe interpretarse en el sentido de que un Estado miembro que opte por la posibilidad, prevista en el artículo 4, apartado 1, de dicha Directiva, de aplicar tipos impositivos reducidos a la cerveza elaborada por pequeñas fábricas de cerveza independientes no está, sin embargo, obligado a considerar como una única pequeña fábrica de

cerveza independiente a dos o más pequeñas fábricas de cerveza que cooperen y cuya producción anual conjunta no exceda de 200 000 hectolitros.

### *Segunda cuestión prejudicial*

- 31 Habida cuenta de la respuesta dada a la primera cuestión prejudicial, no procede responder a la segunda.

### **Costas**

- 32 Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional remitente, corresponde a este resolver sobre las costas. Los gastos efectuados por quienes, no siendo partes del litigio principal, han presentado observaciones ante el Tribunal de Justicia no pueden ser objeto de reembolso.

En virtud de todo lo expuesto, el Tribunal de Justicia (Sala Séptima) declara:

**El artículo 4, apartado 2, segunda frase, de la Directiva 92/83/CEE del Consejo, de 19 de octubre de 1992, relativa a la armonización de las estructuras de los impuestos especiales sobre el alcohol y las bebidas alcohólicas, debe interpretarse en el sentido de que un Estado miembro que opte por la posibilidad, prevista en el artículo 4, apartado 1, de dicha Directiva, de aplicar tipos impositivos reducidos a la cerveza elaborada por pequeñas fábricas de cerveza independientes no está, sin embargo, obligado a considerar como una única pequeña fábrica de cerveza independiente a dos o más pequeñas fábricas de cerveza que cooperen y cuya producción anual conjunta no exceda de 200 000 hectolitros.**

Firmas

---

\* Lengua de procedimiento: finés.