

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Cuarta)

de 17 de mayo de 2018 (*)

«Procedimiento prejudicial — Disposiciones fiscales — Impuestos especiales — Directiva 92/83/CEE — Artículo 3, apartado 1 — Alcohol y bebidas alcohólicas — Cerveza — Cerveza saborizada — Grado Plato — Método de cálculo»

En el asunto C-30/17,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Naczelny Sąd Administracyjny (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, Polonia), mediante resolución de 19 de octubre de 2016, recibida en el Tribunal de Justicia el 20 de enero de 2017, en el procedimiento entre

Dyrektor Izby Celnej w Poznaniu

y

Kompania Piwowarska S.A. w Poznaniu,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Cuarta),

integrado por el Sr. T. von Danwitz, Presidente de Sala, y los Sres. C. Vajda y E. Juhász, la Sra. K. Jürimäe y el Sr. C. Lycourgos (Ponente), Jueces;

Abogado General: Sr. Y. Bot;

Secretario: Sra. R. Şereş, administradora;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos y celebrada la vista el 7 de diciembre de 2017;

consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre del Dyrektor Izby Celnej w Poznaniu, por la Sra. M. Jurkowska y el Sr. C. Komorowski, en calidad de agentes, asistidos por el Sr. A. Toboła, radca prawny;
- en nombre de Kompania Piwowarska S.A. w Poznaniu, por el Sr. M. Gizicki, adwokat, y el Sr. R. Pietrzak, doradca podatkowy;

- en nombre del Gobierno polaco, por el Sr. B. Majczyna y la Sra. A. Kramarczyk — Szaładzińska, en calidad de agentes;
- en nombre del Gobierno helénico, por las Sras. G. Papadaki, E. Zisi, M. Tassopoulou y D. Tsagkaraki, en calidad de agentes;
- en nombre del Gobierno español, por el Sr. S. Jiménez García, en calidad de agente;
- en nombre de la Comisión Europea, por la Sra. C. Perrin y el Sr. Ł. Habiak, en calidad de agentes;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 1 de febrero de 2018;

dicta la siguiente

Sentencia

- 1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación del artículo 3, apartado 1, 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 Esta petición se ha presentado en el contexto de un litigio entre el Dyrektor Izby Celnej w Poznaniu (Director de la administración de aduanas de Posen, Polonia) y Kompania Piwowarska S.A. w Poznaniu (en lo sucesivo, «Kompania Piwowarska»), en relación con el cálculo del importe del impuesto especial adeudado por esta sociedad por la venta de cervezas saborizadas.

Marco jurídico

Derecho de la Unión

Directiva 92/83

- 3 Los considerandos quinto y sexto de la Directiva 92/83 afirman lo siguiente:

«Considerando que, respecto a la cerveza, pueden existir métodos alternativos de calcular el impuesto sobre el producto acabado;

Considerando que, por lo que respecta a la cerveza, se puede permitir a los Estados miembros que apliquen dentro de ciertos límites el impuesto especial a los intervalos de densidad de más de un grado Plato, siempre que en ningún caso se grave la cerveza con un tipo menor que el tipo comunitario mínimo»

4 El artículo 1, apartado 1, de esta Directiva establece:

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

5 El artículo 2 de la citada Directiva dispone:

«A efectos de la presente Directiva, se entenderá por “cerveza” todo producto del código NC 2203, o todo producto que contenga una mezcla de cerveza y de bebidas no alcohólicas del código NC 2206, en cualquiera de los dos casos con un grado alcohólico volumétrico adquirido superior al 0,5 % vol.»

6 El artículo 3, apartado 1, de la Directiva 92/83 es del siguiente tenor:

«El impuesto especial aplicado por los Estados miembros sobre la cerveza se determinará por referencia:

- al número de hectolitros/grado [P]lato, o
- al número de hectolitros/grado alcohólico volumétrico adquirido del producto acabado.»

7 El artículo 5 de dicha Directiva dispone:

«1. Los Estados miembros podrán aplicar tipos reducidos, que podrán ser inferiores al tipo mínimo, a la cerveza cuyo grado alcohólico volumétrico adquirido no sobrepase el 2,8 % vol.

2. Los Estados miembros podrán limitar la aplicación del presente artículo a los productos que contengan una mezcla de cerveza y de bebidas no alcohólicas del código NC 2206.»

8 El artículo 28 de la Directiva 92/83 establece:

«El Reino Unido [de Gran Bretaña e Irlanda del Norte] podrá seguir aplicando las exenciones que aplicaba el 1 de enero de 1992 a los siguientes productos:

- la malta concentrada cuyo mosto tenga, antes de la fermentación, una gravedad específica de 1 200 de gravedad original (47° Plato) o más.

[...]»

Directiva 92/84/CEE

- 9 Los considerandos segundo y séptimo 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), enuncian lo siguiente:

«Considerando que la Directiva 92/83/CEE [...] establece las disposiciones relativas a la armonización de las estructuras de los impuestos especiales aplicables al alcohol y a las bebidas alcohólicas;

[...]

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».

- 10 A tenor del artículo 6 de la Directiva 92/84:

«A partir del 1 de enero de 1993 el tipo mínimo del impuesto especial sobre la cerveza será de:

- 0,748 [euros] por hectolitro/grado Plato, o bien de
- 1,87 [euros] por hectolitro/grado de alcohol

del producto acabado.»

Derecho polaco

- 11 El artículo 68 de la ustawa o podatku akcyzowym (Ley sobre impuestos especiales), de 23 de enero de 2004 (Dz. U. n.º 29, posición 257), en su versión aplicable a los hechos del litigio principal, dispone lo siguiente:

«1. A efectos de la presente Ley, se entenderá por “cerveza” los productos contemplados en la partida 13 del anexo 2, así como todos los productos que constituyan una mezcla de cerveza y de bebidas no alcohólicas, que se incluyan en el código PKWiU 15.94.10 y en el

código NC 2206 00, con un grado alcohólico adquirido superior al 0,5 % vol.

[...]

3. La base imponible aplicable a la cerveza quedará determinada por el número de hectolitros/grado Plato del producto acabado.

4. El tipo de gravamen del impuesto especial sobre la cerveza será de 6,86 [zlotys polacos (PLN) (aproximadamente 1,63 euros)] por hectolitro/grado Plato de producto acabado.

5. El Ministro de Hacienda establecerá, mediante orden, el método de cálculo de la base imponible para la cerveza considerando las bases imponibles aplicadas en los Estados miembros.»

- 12 El artículo 1, apartado 1, de la rozporządzenia Ministra Finansów w sprawie sposobu ustalania podstawy opodatkowania piwa (Orden del Ministro de Hacienda relativa al método de cálculo de la base imponible para la cerveza), de 31 de marzo de 2004 (Dz. U. n.º 70, posición 635), dispone:

«A efectos del cálculo de la base imponible para la cerveza, 1 grado Plato equivaldrá al 1 % de la masa de extracto seco del mosto calculado sobre la base del grado alcohólico volumétrico y del extracto real del producto acabado.»

Litigio principal y cuestión prejudicial

- 13 Kompania Piwowarska es una sociedad domiciliada en Polonia que produce cerveza —incluida cerveza saborizada— comprendida en la partida 2206 de la Nomenclatura Combinada y elaborada a partir de cerveza tradicional, a la que se añaden, una vez finalizada la fermentación alcohólica, sirope de azúcar, sustancias saborizantes y agua.
- 14 En una declaración tributaria inicial, Kompania Piwowarska fijó el importe del impuesto especial devengado como consecuencia de la venta de cerveza saborizada teniendo en cuenta —en el cálculo para determinar, con arreglo a la fórmula de Balling, los grados Plato de dicha cerveza— los ingredientes que se le habían añadido una vez finalizado el proceso de fermentación. La citada sociedad pagó el impuesto especial, calculado sobre esta base.
- 15 Posteriormente, Kompania Piwowarska envió a la Administración tributaria una solicitud para que se hiciera constar el importe pagado en

exceso del impuesto especial sobre la venta de cervezas saborizadas correspondiente al mes de noviembre de 2004, acompañada de una rectificación de su declaración tributaria inicial, alegando que era erróneo el método de cálculo de los grados Plato de sus cervezas saborizadas adoptado en su declaración inicial. En efecto, según Kompania Piwowarska, para aplicar la fórmula de Balling debió haberse deducido del extracto real de la cerveza el azúcar contenido en el producto acabado, ya que esta fórmula solo se aplica a la cerveza tradicional, a saber, la cerveza sin aditivos.

- 16 Al haber desestimado el órgano de la Administración tributaria que resolvió inicialmente la referida solicitud de que se hiciera constar el importe percibido en exceso y al haberse confirmado en alzada esta resolución denegatoria, Kompania Piwowarska interpuso recurso contencioso-administrativo ante el Wojewódzki Sąd Administracyjny w Poznaniu (Tribunal de lo Contencioso-Administrativo del Voivodato de Posen, Polonia), el cual anuló tanto la resolución del órgano de la Administración tributaria que decidió inicialmente como la del órgano que resolvió el recurso de alzada.
- 17 El Director de la administración de aduanas de Posen interpuso ante el tribunal remitente un recurso de casación contra la sentencia del Wojewódzki Sąd Administracyjny w Poznaniu (Tribunal de lo Contencioso-Administrativo del Voivodato de Posen).
- 18 El tribunal remitente señala que, en el caso de autos, el peso del extracto de la cerveza saborizada es superior al del extracto seco del mosto original, debido al incremento de densidad provocado por el hecho de añadir sirope de azúcar y, en menor medida, sustancias saborizantes. Dicho tribunal considera que le corresponde determinar si el artículo 3, apartado 1, de la Directiva 92/83 obliga —cuando la base imponible de las cervezas saborizadas se calcula en función de su grado Plato— a tener en cuenta el contenido en extracto real del producto acabado, incluido el extracto procedente de las sustancias saborizantes añadidas una vez finalizado el proceso de fermentación, o a no tener en cuenta los ingredientes añadidos una vez finalizado dicho proceso.
- 19 El tribunal remitente observa que se encuentra ante dos enfoques distintos. Según el primero, que propugna Kompania Piwowarska, los conceptos utilizados para determinar la base imponible de la cerveza deben interpretarse en su sentido técnico, específico del sector cervecero, sin que puedan ser modificados por razones fiscales. Pues bien, dado que un grado Plato equivale al 1 % de la masa de extracto seco del mosto, para determinar el grado Plato únicamente debe servir de referencia ese extracto, y no el producto acabado. Por tanto, el grado Plato de las

cervezas saborizadas debe calcularse mediante la fórmula de Balling, sin tener en cuenta los ingredientes añadidos una vez finalizado el proceso de fermentación. Este punto de vista se basa en la idea —que resulta del artículo 3, apartado 1, de la Directiva 92/83— de que, cuando las disposiciones de la Unión prevén la posibilidad de adoptar dos métodos alternativos de cálculo de la base imponible de la cerveza, ambos métodos deben conducir a resultados similares.

20 Según el segundo enfoque, que propugna el Director de la administración de aduanas de Posen, la tributación según los grados Plato debe tener en cuenta todos los extractos presentes en el producto acabado, incluidos los azúcares añadidos una vez finalizado el proceso de fermentación. Este enfoque se fundamenta en que el legislador ha previsto que los grados Plato se determinarán sobre la base del producto acabado, lo que permite dar el mismo tratamiento fiscal a las cervezas de idéntica calidad gustativa e idéntico grado alcohólico volumétrico, con independencia de las diferencias en la tecnología de producción.

21 Al albergar dudas acerca de la interpretación del artículo 3, apartado 1, de la Directiva 92/83, el Naczelny Sąd Administracyjny (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, Polonia) decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia la siguiente cuestión prejudicial:

«A la luz del artículo 3, apartado 1, y de los objetivos de la Directiva 92/83 [...], ¿debe tomarse en consideración, para el cálculo de la base imponible del impuesto aplicable a las cervezas saborizadas con arreglo a la escala de Plato, el contenido de extracto real del producto acabado teniendo en cuenta el extracto procedente de las sustancias saborizantes añadidas una vez finalizada la fermentación o sin tener en cuenta tales sustancias saborizantes?»

Sobre la cuestión prejudicial

22 Mediante su cuestión prejudicial, el tribunal remitente pregunta, en esencia, si el artículo 3, apartado 1, de la Directiva 92/83 debe interpretarse en el sentido de que, para determinar la base imponible de las cervezas saborizadas con arreglo a la escala de Plato, ha de tenerse en cuenta el extracto seco del mosto original o el extracto seco del producto acabado que incluye las sustancias saborizantes y el sirope de azúcar añadidos una vez finalizado el proceso de fermentación.

23 Con carácter preliminar, es preciso recordar, en primer término, que, con arreglo al artículo 3, apartado 1, de la Directiva 92/83, los Estados miembros pueden elegir entre dos métodos de cálculo de la base

imponible del impuesto especial que grava la cerveza, a saber, por referencia al número de hectolitros/grado Plato del producto acabado o por referencia al número de hectolitros/grado alcohólico volumétrico adquirido del producto acabado.

- 24 En el caso de la República de Polonia, del artículo 68, apartado 3, de la Ley sobre impuestos especiales, de 23 de enero de 2004, en su versión aplicable a los hechos del litigio principal, del artículo 1, apartado 1, de la Orden del Ministro de Hacienda relativa al método de cálculo de la base imponible para la cerveza, de 31 de marzo de 2004, y de las observaciones escritas del Director de la administración de aduanas de Posen, se desprende que este Estado miembro ha optado por el método de cálculo por referencia al número de hectolitros/grado Plato del producto acabado.
- 25 En segundo término, hay que señalar que, según las indicaciones que figuran en la resolución de remisión, la cerveza saborizada controvertida en el litigio principal se fabrica a partir de una cerveza tradicional, a la que se añaden —por lo general una vez finalizada la fermentación alcohólica— sirope de azúcar y sustancias saborizantes.
- 26 En tercer término, como ha señalado el Abogado General en el punto 44 de sus conclusiones, el concepto de «mosto original» designa, hasta el momento en que comienza el proceso de fermentación, la mezcla compuesta de agua y de los ingredientes de la cerveza preparados para la fermentación, como la malta de cebada y el lúpulo. El «extracto seco del mosto original» consiste en el conjunto de ingredientes del mosto original distintos al agua.
- 27 En cuanto a la cuestión prejudicial planteada, procede señalar que el concepto de «grado Plato» contemplado en el artículo 3, apartado 1, de la Directiva 92/83 no se define ni en esta Directiva ni en otros actos de la Unión. En tales circunstancias, el significado de dicho concepto debe determinarse de conformidad con su sentido habitual, teniendo en cuenta el contexto en el que se utiliza y los objetivos perseguidos por la normativa de la que forma parte (véase, en este sentido, la sentencia de 2 de marzo de 2017, *Zentrale zur Bekämpfung unlauteren Wettbewerbs Frankfurt am Main*, C-568/15, EU:C:2017:154, apartado 19 y jurisprudencia citada).
- 28 A este respecto, en primer lugar, consta que, según su sentido habitual en el sector cervecero, la escala de Plato permite calcular el porcentaje de extracto seco en la masa del mosto original, puesto que un grado Plato equivale a 1 g de extracto seco por 100 g de mosto original. De ello se deduce que, tal como se suele entender en el sector cervecero, el grado

Plato se calcula sin tener en cuenta las sustancias saborizantes ni el sirope de azúcar añadidos a las cervezas saborizadas una vez finalizado el proceso de fermentación.

- 29 La utilización de los términos «producto acabado» en el artículo 3, apartado 1, de la Directiva 92/83 no contradice esta interpretación. En efecto, como señala acertadamente la Comisión Europea, el hecho de que el artículo 3, apartado 1, de la Directiva 92/83 se refiera a los grados Plato de producto acabado significa que el número de grados Plato deberá ser un valor que determine una característica del producto acabado, con independencia de si ese número de grados se mide en el producto acabado o en una fase anterior del proceso de producción.
- 30 Ahora bien, los grados Plato —que miden el extracto seco en el mosto original utilizado para la fermentación— siguen definiendo el conjunto de productos acabados procedentes de dicho mosto, sean estos productos cerveza tradicional o cerveza saborizada.
- 31 En segundo lugar, el análisis contextual confirma que, en la Directiva 92/83, el cálculo de los grados Plato de la cerveza saborizada no puede tener en cuenta las sustancias saborizantes y el sirope de azúcar añadidos una vez finalizado el proceso de fermentación.
- 32 A este respecto, procede hacer referencia, por un lado, al artículo 28, primer guion, de la Directiva 92/83, que también recurre al concepto de «grados Plato». Según esta disposición, el Reino Unido podrá seguir aplicando las exenciones que aplicaba el 1 de enero de 1992 relativas, en particular, a la malta concentrada cuyo mosto tenga, antes de la fermentación, una gravedad específica de 1 200 de gravedad original, es decir, 47º Plato, o más.
- 33 Como puso de manifiesto el Abogado General en los puntos 93 y 96 de sus conclusiones, se desprende inequívocamente de dicho artículo 28, primer guion que, a efectos de la aplicación de esta disposición, los grados Plato se consideran a partir de la densidad del mosto original, antes de su fermentación, y resulta inconcebible que, sin ninguna indicación en este sentido, el legislador de la Unión haya querido imponer, en dos disposiciones de la misma Directiva, dos métodos diferentes de cálculo de los grados Plato.
- 34 Por otro lado, en la interpretación contextual de la Directiva 92/83 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. Procede señalar que el séptimo considerando de la Directiva 92/84 expone que los

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

- 35 Este tipo mínimo se fija en el artículo 6 de la propia Directiva 92/84, en función del número de hectolitros/grado Plato del producto acabado o en función del número de hectolitros/grado de alcohol del producto acabado. Por tanto, la referencia a la densidad inicial del producto, contenida en el séptimo considerando de la citada Directiva, debe interpretarse como hecha al método de cálculo del impuesto especial sobre la cerveza en función de los grados Plato que tenga, mientras que la referencia al contenido alcohólico del producto, incluida en el mismo considerando, debe interpretarse como hecha al método de cálculo del impuesto especial sobre la cerveza basado en la graduación alcohólica. De ello se deduce que los grados Plato deben calcularse, a efectos de dicho artículo 6, teniendo en cuenta la densidad inicial de la cerveza, es decir, su mosto original.
- 36 Pues bien, los dos métodos de fijación del tipo mínimo del impuesto especial mencionados en el artículo 6 de la Directiva 92/84 coinciden con los dos métodos de determinación del impuesto especial mencionados en el artículo 3, apartado 1, de la Directiva 92/83. En ambos artículos se utilizan también del mismo modo los términos «del producto acabado».
- 37 De lo anterior resulta que, habida cuenta de su sentido habitual y del contexto en el que se utiliza, el concepto de «grado Plato» contemplado en el artículo 3, apartado 1, de la Directiva 92/83 debe interpretarse en el sentido de que constituye una unidad de medida referida a la densidad inicial de la cerveza y, por ende, a su mosto original.
- 38 Procede señalar, en tercer lugar, que esta interpretación se ve también corroborada por el examen de los objetivos perseguidos por el régimen jurídico establecido por las Directivas 92/83 y 92/84.
- 39 En efecto, las Directivas 92/83 y 92/84 pretenden imponer un nivel mínimo de impuesto especial por hectolitro de cerveza, saborizada o no, mayor a medida que aumenta su contenido alcohólico. Así pues, el impuesto especial establecido por estas Directivas tiene por objetivo, como señaló el Abogado General en el punto 101 de sus conclusiones, gravar el alcohol consumido.

- 40 De este modo, el artículo 2 y el artículo 5, apartado 1, de la Directiva 92/83 establecen, respectivamente, exenciones para las cervezas o las cervezas saborizadas cuyo porcentaje de alcohol es inferior al 0,5 % vol. y la aplicación de tipos reducidos —inferiores al tipo mínimo— a la cerveza cuyo grado alcohólico volumétrico no sobrepasa el 2,8 % vol. Además, del artículo 6, segundo guion, de la Directiva 92/84 resulta que el importe mínimo del impuesto especial sobre la cerveza, cuando se calcula en función de su grado de alcohol, es directamente proporcional al mismo.
- 41 Por lo que respecta a la determinación de la base imponible del impuesto especial con arreglo a la escala de Plato, es pacífico entre las partes del litigio principal que, en principio, cuanto mayor sea el porcentaje de extracto seco del mosto original, más alcohol tendrá la cerveza resultante de ese mosto original.
- 42 En cambio, como señaló el Abogado General en el punto 107 de sus conclusiones, los ingredientes añadidos después de la fermentación no inciden en modo alguno en el contenido alcohólico del producto acabado. Por tanto, calcular los grados Plato de una cerveza saborizada teniendo en cuenta no solo el extracto seco del mosto original, sino también las sustancias saborizantes y el sirope de azúcar que fueron añadidos una vez finalizada la fermentación podría dar lugar a una mayor tributación de esa cerveza en relación con una cerveza tradicional con la misma graduación alcohólica.
- 43 Habida cuenta de todas las consideraciones anteriores, procede responder a la cuestión prejudicial planteada que el artículo 3, apartado 1, de la Directiva 92/83 debe interpretarse en el sentido de que, para determinar la base imponible de las cervezas saborizadas con arreglo a la escala de Plato, procede tomar en consideración el extracto seco del mosto original, sin tener en cuenta las sustancias saborizantes ni el sirope de azúcar añadidos una vez finalizada la fermentación.

Costas

- 44 Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional nacional, 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 Cuarta) declara:

El artículo 3, apartado 1, 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, para determinar la base imponible de las cervezas saborizadas con arreglo a la escala de Plato, procede tomar en consideración el extracto seco del mosto original, sin tener en cuenta las sustancias saborizantes ni el sirope de azúcar añadidos una vez finalizada la fermentación.

Firmas