

**Asunto C-221/20**

**Petición de decisión prejudicial**

**Fecha de presentación:**

28 de mayo de 2020

**Órgano jurisdiccional remitente:**

Korkein hallinto-oikeus (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, Finlandia)

**Fecha de la resolución de remisión:**

20 de mayo de 2020

**Parte recurrente:**

A Oy

---

**AUTO DEL KORKEIN HALLINTO-OIKEUS Fecha de la resolución**

20 de mayo de 2020

[omissis]

**Asunto**

Petición de decisión prejudicial planteada al Tribunal de Justicia de la Unión Europea con arreglo al artículo 267 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (TFUE)

**Parte recurrente**

A Oy

**Resolución impugnada**

N.º 18/0924/1 del Helsingin hallinto-oikeus (Tribunal de lo Contencioso-Administrativo de Helsinki) de 5 de noviembre de 2018

### Planteamiento de la cuestión

1. En el procedimiento seguido ante el Korkein hallinto-oikeus (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo), relativo a una liquidación de impuestos especiales sobre bebidas alcohólicas, debe dilucidarse si la Tulli (autoridad de aduanas e impuestos especiales) puede exigir a la sociedad A Oy el pago del impuesto sobre bebidas alcohólicas estableciendo que esta sociedad no tiene derecho al tipo de gravamen reducido del impuesto sobre bebidas alcohólicas previsto para las pequeñas fábricas de cerveza, toda vez que, debido al vínculo jurídico y económico que la une con otra pequeña fábrica de cerveza, la sociedad B Oy, no puede ser considerada una pequeña fábrica de cerveza independiente en el sentido del artículo 9, apartado 1, de la Laki alkoholi- ja alkoholijuomaverosta (Ley del impuesto sobre el alcohol y las bebidas alcohólicas).
2. Se suscita, no obstante, la duda de si sobre la base 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 (en lo sucesivo, «Directiva de impuestos especiales»), la sociedad A Oy tiene derecho junto con otra pequeña fábrica de cerveza a un tipo de gravamen reducido, aunque la ley nacional del impuesto sobre el alcohol y las bebidas alcohólicas no contenga ninguna norma de este tipo en materia de tributación conjunta de pequeñas fábricas de cerveza. La presente petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación del artículo 4, apartado 2, de la Directiva de impuestos especiales en el contexto mencionado, que a continuación se expondrá más detenidamente.
3. Se solicita la tramitación conjunta de la petición de decisión prejudicial con la petición de decisión prejudicial planteada en relación con la sociedad B Oy.

### Objeto del litigio y hechos relevantes

4. A Oy es una sociedad anónima constituida con arreglo al Derecho finlandés. El objeto social de la sociedad es la industria cervecera y de la gastronomía, la industria minorista de bebidas y de accesorios de la cerveza, así como la actividad inversora en el sector de las bebidas. La sociedad fabrica cerveza en su fábrica sita en la ciudad C desde abril de 2013.
5. En enero de 2016, la *autoridad de aduanas e impuestos especiales* llevó a cabo una comprobación de las actividades de A Oy con respecto a los productos de la sociedad sujetos a impuestos especiales durante el período comprendido entre el 1 de mayo de 2013 y el 31 de diciembre de 2015. Del informe de la comprobación elaborado por la citada autoridad el 12 de octubre de 2016 se desprende que la producción bruta de cerveza de la sociedad A Oy en los años 2013 y 2014 ascendió a un total de 299 937 litros. En su declaración de impuestos sobre bebidas alcohólicas, la sociedad había declarado respecto al período de referencia un total de 204 679 litros como cantidad de cerveza sujeta al impuesto. La cerveza

fue declarada en el grupo de productos 1294, en el que el tipo del impuesto sobre bebidas alcohólicas está reducido en un 50 %.

6. En el marco de las actuaciones de comprobación, la autoridad de aduanas e impuestos especiales constató la vinculación de la sociedad A Oy con otras fábricas de cerveza. De acuerdo con el informe de comprobación, la sociedad B Oy poseía, durante los años 2013 y 2014, el 11 %, y en 2015, el 12 % de las acciones de la sociedad A Oy. D poseía durante el período de referencia el 37,55 % de las acciones de la sociedad B Oy y el 6,87 % de la sociedad A Oy y también ocupó simultáneamente cargos directivos en ambas sociedades. Además, entre la sociedad A Oy y la sociedad B Oy existía una cooperación relativa a la producción y a la actividad operativa. La sociedad A Oy fabricó marcas de cerveza de la sociedad B Oy. En el depósito fiscal de la sociedad B Oy también se almacenaron cervezas de la sociedad A Oy.
7. Mediante liquidaciones complementarias de 9 de diciembre de 2016, la autoridad de aduanas e impuestos especiales requirió a la sociedad A Oy el pago del impuesto sobre bebidas alcohólicas devengado en los años 2013 a 2015, así como de un recargo por demora y una sanción. Según la motivación de las liquidaciones, las circunstancias constatadas en la comprobación llevada a cabo no permiten considerar a la sociedad como una fábrica de cerveza jurídica y económicamente independiente en el sentido del artículo 9 de la Ley del impuesto sobre el alcohol y las bebidas alcohólicas. En la evaluación del asunto, se tuvo en cuenta especialmente la condición de accionista y directivo de D tanto en la sociedad A Oy como en la sociedad B Oy. En cuanto a la tributación conjunta de la sociedad A Oy y de la sociedad B Oy, en la liquidación practicada se constata que el legislador finlandés renunció conscientemente en el artículo 9 de la Ley del impuesto sobre el alcohol y las bebidas alcohólicas a la posibilidad de considerar a dos o más pequeñas fábricas de cerveza como una única fábrica de cerveza.
8. La sociedad A Oy interpuso reclamación contra las liquidaciones complementarias practicadas, que fue tramitada por la Verohallinto (Administración Tributaria), a la que fue traspasada la competencia recaudatoria de los impuestos especiales con efectos a partir del 1 de enero de 2017.
9. Mediante resolución de 7 de junio de 2017, la *Administración Tributaria* desestimó la reclamación de la sociedad A Oy.
10. La sociedad A Oy recurrió la resolución de la Administración Tributaria ante el Helsingin hallinto-oikeus (Tribunal de lo Contencioso-Administrativo de Helsinki). En el marco del litigio seguido paralelamente ante el Tribunal de lo Contencioso-Administrativo de Helsinki a raíz del recurso presentado por la sociedad B Oy, dicho órgano jurisdiccional solicitó al Ministerio de Hacienda un dictamen sobre la tributación conjunta en el sentido de la Directiva de impuestos especiales.

11. Según el dictamen emitido por el *Ministerio de Hacienda* el 12 de junio de 2016, la disposición recogida en el artículo 4, apartado 2, segunda frase, de la Directiva de impuestos especiales no tiene carácter vinculante para los Estados miembros, sino que los Estados miembros que prevén una reducción fiscal para las pequeñas fábricas de cerveza tienen la facultad discrecional de integrar o no en su legislación nacional la norma en cuestión. De dicho dictamen se desprende que, en Finlandia, la norma en virtud de la cual, siempre que se cumplan determinadas condiciones, se permitiría el tratamiento fiscal de dos o más pequeñas fábricas independientes de cerveza como una sola fábrica, no fue recogida en un primer momento en la ley nacional del impuesto sobre el alcohol y las bebidas alcohólicas ni tampoco se incluyó posteriormente en el texto legal. El Ministerio de Hacienda sostiene que esta decisión fue tomada conscientemente por el legislador, puesto que su intención fue conceder la reducción fiscal expresamente a las pequeñas fábricas de cerveza de actividad independiente.
12. Mediante resolución de 5 de noviembre de 2018, el *Helsingin hallinto-oikeus* desestimó el recurso de la sociedad A Oy, razonando que la sociedad no tenía derecho a la reducción fiscal prevista en el artículo 9 de la Ley del impuesto sobre el alcohol y las bebidas alcohólicas. Respecto a la tributación conjunta, el Tribunal de lo Contencioso-Administrativo declaró que el Estado finlandés no incorporó el artículo 4, apartado 2, segunda frase, de la Directiva de impuestos especiales en la Ley del impuesto sobre el alcohol y las bebidas alcohólicas y que tampoco había existido la obligación de hacerlo.
13. La sociedad A Oy interpuso recurso de anulación ante el Korkein hallinto-oikeus contra la resolución del Tribunal de lo Contencioso-Administrativo. La sociedad sostiene que es una pequeña fábrica de cerveza jurídica y económicamente independiente en el sentido del artículo 9 de la Ley del impuesto sobre el alcohol y las bebidas alcohólicas, y que dos pequeñas fábricas de cerveza que cumplen los requisitos previstos en la Directiva de impuestos especiales pueden ser consideradas como una única fábrica de cerveza.

### **Resumen de las principales alegaciones de las partes**

14. En su recurso interpuesto ante el Korkein hallinto-oikeus, la sociedad A Oy alega, en lo que atañe a esta petición de decisión prejudicial, que el artículo 4, apartado 2, de la Directiva de impuestos especiales contiene una definición del concepto de pequeña fábrica de cerveza independiente. La sociedad defiende que la segunda frase de este apartado 2 recoge la definición de un concepto fundamental inexorablemente unido a la aplicación de la Directiva y que una legislación nacional no puede excluir la aplicación de una parte de un concepto fundamental. La recurrente sostiene que la finalidad de la Directiva de impuestos especiales y de la ley nacional del impuesto sobre el alcohol y las bebidas alcohólicas no sustentan el enfoque de que el legislador no ha incorporado de forma consciente en su legislación nacional la disposición de la Directiva relativa a la tributación

conjunta. Según la recurrente, en los trabajos preparatorios de la ley tampoco figura ningún indicio que apunte a una decisión del legislador en este sentido.

15. La finalidad de la reducción fiscal a favor de las pequeñas fábricas de cerveza es, a juicio de la recurrente, compensar la ventaja competitiva de las grandes fábricas de cerveza derivada de una mayor capacidad productiva y, de este modo, fomentar las condiciones operativas de las pequeñas fábricas de cerveza. Según la recurrente, otro objetivo es el de impedir que las grandes fábricas de cerveza obtengan el beneficio de la reducción fiscal fraccionando formalmente su actividad en pequeñas fábricas de cerveza, como se desprende de la sentencia del Tribunal de Justicia en el asunto C-83/08, *Glückauf Brauerei GmbH*.
16. La sociedad A Oy alega asimismo que el artículo 4, apartado 3, de la Directiva de impuestos especiales exige que los tipos impositivos reducidos aplicables a los impuestos especiales se apliquen de igual manera a la cerveza suministrada por pequeñas fábricas de cerveza situadas en otros Estados miembros. Añade que ratificar la postura de que la disposición de la Directiva relativa a la tributación conjunta de pequeñas fábricas de cerveza no está contemplada en la legislación nacional podría entrañar una responsabilidad del Estado finlandés, por dispensar un tratamiento fiscal diferenciado a la cerveza elaborada por pequeñas fábricas de cerveza situadas en otros Estados miembros.
17. La sociedad A Oy recurrente alega que, habida cuenta de que su producción anual total y la de la sociedad B Oy no sobrepasan los umbrales máximos permitidos por la Ley del impuesto sobre el alcohol y las bebidas alcohólicas y de que las sociedades son independientes jurídica y económicamente de otras pequeñas fábricas de cerveza, su producción anual conjunta les confiere el derecho a la reducción fiscal.
18. La *Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö* (Organismo para la salvaguardia de los derechos de los acreedores tributarios) alega ante el Korkein hallinto-oikeus, en lo que atañe a esta petición de decisión prejudicial, que el artículo 9 de la Ley del impuesto sobre el alcohol y las bebidas alcohólicas se corresponde con el artículo 4 de la Directiva de impuestos especiales. También ha señalado que, en cualquier caso, se suscita la duda sobre si la formulación empleada en el artículo 4, apartado 2, segunda frase, de la Directiva «serán consideradas como única fábrica de cerveza independiente» concede a un Estado miembro una facultad discrecional o, por el contrario, le impone el deber de considerar varias fábricas de cerveza que cooperan como «una única fábrica de cerveza independiente». La *Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö* sostiene que la norma controvertida de la Directiva es, por su tenor literal, opcional, es decir, confiere una facultad discrecional y no es imperativa. Señala que la Ley del impuesto sobre el alcohol y las bebidas alcohólicas del Derecho interno finlandés no contiene una norma equivalente. A juicio del citado organismo, resulta evidente que la disposición de la Directiva debería incorporarse en la legislación si dicha disposición tuviese eficacia directa.

## Legislación nacional

19. Con arreglo al artículo 9 (en su versión modificada por última vez por la Ley 571/1997), apartado 1 (en su versión modificada por última vez por las Leyes 1298/2003 y 1128/2010), de la Alkoholi- ja alkoholijuomaverolaki (1471/1994) (Ley 1471/1994 del impuesto sobre el alcohol y las bebidas alcohólicas), el impuesto sobre las bebidas alcohólicas que grava la cerveza se reducirá, siempre que el sujeto pasivo acredite fehacientemente que la cerveza fue 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 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.
20. Con arreglo al artículo 9 (en su versión modificada por última vez por la Ley 571/1997), apartado 3 (en su versión modificada por última vez por la Ley 1298/2003), de la Ley 1471/1994 del impuesto sobre el alcohol y las bebidas alcohólicas, cuando dos o varias empresas mantengan una cooperación ligada a la producción y a la actividad operativa en el sentido del apartado 1, 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 hecho de que la producción común de cerveza de las empresas en el año natural no exceda de los 10 000 000 de litros.
21. Con arreglo al artículo 9 (en su versión modificada por última vez por la Ley 383/2015, aplicable a partir del 1 de enero de 2015), apartado 1, de la Ley 1471/1994 del impuesto sobre el alcohol y las bebidas alcohólicas, el impuesto sobre las bebidas alcohólicas que grava la cerveza se reduce, siempre que el sujeto pasivo pueda acreditar fehacientemente que la cerveza fue elaborada en una fábrica de cerveza independiente jurídica y económicamente de otras fábricas de cerveza, que está separada físicamente de otras fábricas de cerveza, que no produce bajo licencia y que la cantidad de cerveza elaborada en el año natural no excede de los 15 000 000 de litros:

- 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 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.
22. Con arreglo al artículo 9 (en su versión modificada por última vez por la Ley 383/2015), apartado 3, de la Ley 1471/1994 del impuesto sobre el alcohol y las bebidas alcohólicas, cuando dos o varias fábricas de cerveza mantengan una cooperación ligada a la producción y a la actividad operativa en el sentido del apartado 1, 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 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.

### **Disposiciones relevantes del Derecho de la Unión y jurisprudencia**

#### *Directiva de impuestos especiales*

23. 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 establece normas comunes relativas a las estructuras de los impuestos especiales sobre el alcohol y las bebidas alcohólicas. La Directiva define y clasifica los diferentes tipos de alcohol y bebidas alcohólicas en función de sus características y establece un marco jurídico para las reducciones, las exenciones y las excepciones concedidas en determinados sectores.
24. Según el tercer considerando de la Directiva, para el buen funcionamiento del mercado interior conviene dar definiciones comunes de todos los productos afectados.
25. Según el séptimo considerando, por lo que respecta a la cerveza elaborada en pequeñas fábricas independientes de cerveza y al alcohol etílico producido en pequeñas destilerías, son necesarias soluciones comunes que permitan a los

Estados miembros aplicar tipos reducidos del impuesto especial a dichos productos.

26. Según el decimoséptimo considerando de la Directiva, en los casos en que los Estados miembros estén autorizados a aplicar un tipo impositivo reducido, dichos tipos no deben dar lugar a distorsiones de la competencia en el marco del mercado interior.

27. El artículo 4 de la Directiva dispone:

«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 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.

3. Los Estados miembros velarán por que el tipo impositivo reducido que, en su caso, fijen se aplique de igual manera a la cerveza suministrada en su territorio por pequeñas fábricas de cerveza independientes situadas en otros Estados miembros. Velarán en particular por que las entregas procedentes de otros Estados miembros no sean gravadas con un tipo impositivo superior al de su exacto equivalente nacional.»

*Jurisprudencia del Tribunal de Justicia*

28. El Tribunal de Justicia ha interpretado la definición de «pequeñas fábricas de cerveza independientes» recogida en el artículo 4, apartado 2, de la Directiva de impuestos especiales en su sentencia C-83/08, *Glückauf Brauerei GmbH*. Si bien este asunto versaba en esencia sobre la interpretación de la exigencia de independencia de las fábricas de cerveza desde el punto de vista jurídico y económico impuesta en dicha disposición, en su sentencia el Tribunal de Justicia también se pronunció en general sobre el objetivo de la citada Directiva y sobre la interpretación de su artículo 4, apartado 2.



29. En el apartado 21 de la citada sentencia, el Tribunal de Justicia señala, sobre la base del considerando tercero de la Directiva y de su título, que, en el marco de una política de armonización de las estructuras de los impuestos especiales sobre el alcohol y las bebidas alcohólicas, la Directiva propugna dar definiciones comunes de todos los productos afectados para garantizar el buen funcionamiento del mercado interior. El Tribunal de Justicia declara que los conceptos de la Directiva deben recibir una interpretación autónoma basada en el tenor de las disposiciones de que se trata y en los objetivos que persigue, a fin de garantizar una aplicación uniforme de la misma.
30. En el apartado 25 de dicha sentencia, el Tribunal de Justicia declara que, a tenor de los considerandos séptimo y decimoséptimo de esta Directiva, la finalidad de la misma, por lo que respecta a la cerveza elaborada en pequeñas fábricas independientes, es la adopción de soluciones comunes que permitan a los Estados miembros aplicar tipos de gravamen reducidos del impuesto especial a dicho producto, evitando al mismo tiempo que tales tipos reducidos den lugar a distorsiones de la competencia en el marco del mercado interior.
31. Del apartado 26 de la citada sentencia se infiere que la Directiva 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.
32. En el apartado 29 de dicha sentencia el Tribunal de Justicia declara que el objetivo del criterio de independencia es garantizar que el mencionado 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.
33. El Tribunal de Justicia también se ha pronunciado sobre la interpretación del artículo 4, apartado 2, de la Directiva de impuestos especiales en el asunto C-285/14, *Brasserie Bouquet*. Este asunto se centró en la interpretación del concepto de «elaboración bajo licencia» en el sentido de dicha norma.

### **Necesidad de la petición de decisión prejudicial**

#### *Interpretación del artículo 4, apartado 2, de la Directiva de impuestos especiales*

34. El Korkein hallinto-oikeus considera que de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia dictada hasta la fecha no se deduce una respuesta clara a la cuestión de si un Estado miembro que aplica los tipos de gravamen reducidos del impuesto especial a la cerveza elaborada por pequeñas fábricas de cerveza en el sentido del artículo 4 de la Directiva de impuestos especiales también debe aplicar la disposición relativa a la tributación conjunta de pequeñas fábricas de cerveza recogida en el artículo 4, apartado 2, segunda frase, de dicha Directiva, o si la

aplicación de esta última disposición se deja a la discreción del Estado miembro afectado.

35. En opinión del Korkein hallinto-oikeus, del tenor del artículo 4, apartado 2, de la Directiva de impuestos especiales tampoco se infiere una respuesta clara a la mencionada cuestión de interpretación.
36. A juicio del órgano jurisdiccional remitente, por un lado, podría sostenerse que el objetivo de la expresión «serán consideradas», empleada en la segunda frase de la norma controvertida, es dejar a la discreción de los Estados miembros la aplicación de una tributación conjunta de pequeñas fábricas de cerveza, incluso en el caso de que el Estado miembro haya decidido aplicar a la cerveza elaborada por pequeñas fábricas de cerveza independientes los tipos de gravamen reducidos con arreglo al artículo 4 de la Directiva de impuestos especiales. Cabría entender que, si la finalidad perseguida por el legislador de la Unión hubiera sido imponer al Estado miembro que aplica los tipos de gravamen reducidos el deber de aplicar asimismo la tributación conjunta de pequeñas fábricas de cerveza, la norma se habría formulado en unos términos que expresasen claramente su carácter vinculante para los Estados miembros que apliquen los tipos de gravamen reducidos.
37. Por otro lado, también podría sostenerse que, si la intención del legislador de la Unión hubiera sido dejar a la discreción del Estado miembro que aplica los tipos de gravamen reducidos la aplicación de la tributación conjunta, probablemente habría empleado en el artículo 4, apartado 2, segunda frase, de la Directiva una formulación como, por ejemplo, «el Estado miembro podrá». En opinión del Korkein hallinto-oikeus, esta es la formulación habitual (y la aplicada, por ejemplo, en el artículo 4, apartado 1) de una norma, cuya aplicación se deja a la discreción del Estado miembro.
38. El órgano jurisdiccional remitente considera que también podría entenderse que la formulación «serán consideradas» utilizada en el artículo 4, apartado 2, segunda frase, de la Directiva no confiere al Estado miembro la facultad discrecional de aplicar esta norma, sino que se refiere al hecho de que las fábricas de cerveza que no cumplen los requisitos de independencia previstos en el artículo 4, apartado 2, primera frase, de la Directiva, pero sí los requisitos de la segunda frase de dicha norma, *sin perjuicio de la primera frase de la norma*, podrán ser consideradas como una única pequeña fábrica de cerveza independiente a efectos de tributación.
39. A juicio del órgano jurisdiccional remitente, según esta interpretación, podría afirmarse que la conjunción «no obstante» empleada en el artículo 4, apartado 2, segunda frase, establece una conexión entre la frase controvertida y la definición de «pequeña fábrica de cerveza independiente» recogida en el artículo 4, apartado 2, primera frase.
40. El Korkein hallinto-oikeus señala que, según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, para interpretar una disposición del Derecho de la Unión que no incluya

ninguna remisión expresa al Derecho de los Estados miembros para determinar su sentido y su alcance y cuya redacción no permita, por sí misma, determinar su sentido y su alcance, es preciso tener en cuenta el contexto y la finalidad de dicha disposición (véase, en particular, la sentencia de 6 de marzo de 2008, *C-98/07, Nordania Finans A/S*, EU:C:2008:144, apartado 18).

41. En el presente contexto, el Tribunal de Justicia confirmó, en los apartados 20 y 21 de su sentencia en el asunto *C-83/08, Glückauf Brauerei GmbH*, antes citada, que el concepto de «pequeña fábrica de cerveza independiente» recogido en el artículo 4, apartado 2, de la Directiva de impuestos especiales, debe recibir una interpretación autónoma, basada en el tenor de la disposición de que se trata y en los objetivos que persigue la Directiva. En este mismo contexto, el Tribunal de Justicia ha indicado que «para garantizar el buen funcionamiento del mercado interior [la Directiva propugna] dar definiciones comunes de todos los productos afectados y se inscribe en el marco de una política de armonización de las estructuras de los impuestos especiales sobre el alcohol y las bebidas alcohólicas». El *Korkein hallinto-oikeus* llega a la conclusión de que el concepto de «pequeña fábrica de cerveza independiente» debe interpretarse uniformemente a la luz de la citada finalidad de la Directiva, tanto respecto a su contenido como a su alcance en todos los Estados miembros que aplican los tipos de gravamen reducidos sobre la base del artículo 4 de la Directiva.
42. En opinión del *Korkein hallinto-oikeus*, la interpretación del artículo 4, apartado 2, de la Directiva de impuestos especiales referida a la cuestión de interpretación suscitada en el presente asunto requiere tener en cuenta no solo la citada finalidad general de la Directiva, sino también los objetivos específicos perseguidos por el legislador de la Unión al permitir a los Estados miembros aplicar los tipos de gravamen reducidos a la cerveza elaborada por pequeñas fábricas de cerveza en el sentido del artículo 4 de la Directiva.
43. A este respecto, el *Korkein hallinto-oikeus* destaca, en particular, el apartado 25 de la sentencia dictada en el citado asunto *C-83/08, Glückauf Brauerei GmbH*, en el que el Tribunal de Justicia declaró que la finalidad de la Directiva, «por lo que respecta a la cerveza elaborada en pequeñas fábricas independientes, es la adopción de soluciones comunes que permitan a los Estados miembros aplicar tipos de gravamen reducidos del impuesto especial a dicho producto, evitando al mismo tiempo que tales tipos reducidos den lugar a distorsiones de la competencia en el marco del mercado interior.»
44. En el apartado 26 de la sentencia *C-83/08, Glückauf Brauerei GmbH*, el Tribunal de Justicia precisa asimismo que la Directiva de impuestos especiales «pretende evitar que de tal reducción del impuesto especial [basada en el artículo 4 de la Directiva] se beneficien fábricas de cerveza cuyas dimensiones y capacidad de producción pudieran ocasionar distorsiones en el mercado interior.» En el apartado 29 de la sentencia, el Tribunal de Justicia también declara que el criterio de independencia económica establecido en el artículo 4, apartado 2, de la Directiva es «garantizar que el mencionado 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.»

45. De las consideraciones del Tribunal de Justicia el Korkein hallinto-oikeus extrae la conclusión de que al interpretar el artículo 4, apartado 2, de la Directiva deben tenerse en cuenta, por un lado, el propósito de armonizar las estructuras de los impuestos especiales sobre el alcohol y las bebidas alcohólicas y, por otro, el objetivo de mejorar la situación en el mercado de las pequeñas fábricas de cerveza, cuyas dimensiones constituyan una desventaja, sin distorsionar la competencia en el marco del mercado interior.
46. A juicio del Korkein hallinto-oikeus, la decisión de un Estado miembro que aplica los tipos de gravamen reducidos de no considerar como una única pequeña fábrica de cerveza independiente a dos o más fábricas de cerveza que cooperan y cuya producción anual conjunta no supera los 200 000 hectolitros podría ser contraria a la finalidad general de la Directiva y a los mencionados objetivos específicos de su artículo 4. Dicha postura podría suponer dar un trato desigual a las fábricas de cerveza más pequeñas en el sentido del artículo 4, apartado 2, segunda frase, de la Directiva, frente a aquellas fábricas de cerveza que con arreglo a la primera frase de dicha disposición pueden ser consideradas «pequeñas fábricas de cerveza independientes».
47. Habida cuenta de la necesidad de interpretar el tenor del artículo 4, apartado 2, segunda frase, de la Directiva de impuestos especiales, así como de la ausencia de jurisprudencia del Tribunal de Justicia al respecto, se plantea la primera cuestión prejudicial.

*Eficacia directa del artículo 4, apartado 2, segunda frase, de la Directiva de impuestos especiales*

48. El Korkein hallinto-oikeus observa que el artículo 4, apartado 2, segunda frase, de la Directiva de impuestos especiales, relativo a la tributación conjunta de pequeñas fábricas de cerveza, no ha sido transpuesto al Derecho finlandés.
49. Las disposiciones relativas a la reducción del tipo impositivo del impuesto sobre bebidas alcohólicas que grava la cerveza elaborada por pequeñas fábricas de cerveza basadas en el artículo 4 de la Directiva están integradas en el artículo 9 (en su versión modificada por última vez por la Ley 383/2015) de la Ley 1471/1994 del impuesto sobre el alcohol y las bebidas alcohólicas. Sin embargo, esta norma no contiene ninguna disposición que se corresponda con la regulación de la tributación conjunta de pequeñas fábricas de cerveza recogida en el artículo 4, apartado 2, segunda frase, de la Directiva.
50. En aras de la claridad, el Korkein hallinto-oikeus señala que el artículo 9, apartado 3, de la Ley del impuesto sobre el alcohol y las bebidas alcohólicas no corresponde al artículo 4, apartado 2, segunda frase, de la Directiva. En dicha

norma de la Ley del impuesto sobre el alcohol y las bebidas alcohólicas se regulan exclusivamente los requisitos cuya concurrencia implica que dos o más pequeñas fábricas de cerveza que mantienen una cooperación ligada a la producción y a la actividad operativa son consideradas, a pesar de dicha cooperación, pequeñas fábricas de cerveza independientes jurídica y económicamente. En la norma no se regula la posibilidad de que dos o más pequeñas fábricas de cerveza puedan ser consideradas como una única pequeña fábrica de cerveza independiente.

51. Por consiguiente, si el Tribunal de Justicia respondiera a la primera cuestión prejudicial en el sentido de que un Estado miembro que, con arreglo al artículo 4 de la Directiva de impuestos especiales, aplica los tipos de gravamen reducidos a la cerveza elaborada por pequeñas fábricas de cerveza independientes, también deberá aplicar la norma recogida en el artículo 4, apartado 2, segunda frase, relativa a la tributación conjunta de pequeñas fábricas de cerveza, tendrá que dilucidarse si de la última norma citada pueden inferirse derechos que los particulares pueden invocar ante los órganos jurisdiccionales nacionales.
52. Según jurisprudencia reiterada del Tribunal de Justicia, en todos aquellos casos en que las disposiciones de una directiva, desde el punto de vista de su contenido, no estén sujetas a condición alguna y sean suficientemente precisas, los particulares están legitimados para invocarlas ante los órganos jurisdiccionales nacionales contra el Estado, bien cuando este no adapte el Derecho nacional a la directiva dentro de los plazos señalados, bien cuando haga una adaptación incorrecta de esta (véase, en particular, la sentencia de 15 de febrero de 2017, C-592/15, *Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs*, EU:C:2017:117, apartado 13).
53. El Korkein hallinto-oikeus estima que, en su caso, el artículo 4, apartado 2, segunda frase, de la Directiva de impuestos especiales podría entenderse en el sentido de que deja al Estado miembro un margen de discrecionalidad, en cuanto que la norma establece el límite máximo de producción anual conjunta de las fábricas de cerveza en 200 000 hectolitros. Este límite máximo se corresponde con el umbral máximo de producción anual establecido en el artículo 4, apartado 1, primer guion, de la Directiva para una pequeña fábrica de cerveza independiente. Ahora bien, según el artículo 4, apartado 1, de la Directiva, los Estados miembros podrán escalonar los tipos impositivos reducidos que gravan la cerveza elaborada por pequeñas fábricas de cerveza independientes en función de la producción anual de las mismas y dentro de este marco de producción máxima. Cabría sostener que esta posibilidad de escalonamiento también afecta a la tributación conjunta de fábricas de cerveza prevista en el artículo 4, apartado 2, segunda frase, de la Directiva, lo cual posiblemente deja al Estado miembro un margen de discrecionalidad.
54. Por otra parte, podría argüirse que cuando un Estado miembro decide establecer un escalonamiento de los tipos con arreglo al artículo 4, apartado 1, de la Directiva, necesariamente también deberá aplicar un criterio de escalonamiento para la tributación conjunta prevista en el artículo 4, apartado 2, segunda frase, de

la Directiva. El Korkein hallinto-oikeus sostiene que esta interpretación estaría justificada desde el punto de vista de la igualdad de trato de las pequeñas fábricas de cerveza. En este caso, el margen de discrecionalidad conferido por el artículo 4 de la Directiva se referiría exclusivamente al artículo 4, apartado 1, pero no al artículo 4, apartado 2, segunda frase. Según esta interpretación, debería entenderse que en la última norma citada se regula la tributación conjunta de dos o más pequeñas fábricas de cerveza que cooperan y cuya producción anual conjunta no excede de los 200 000 hectolitros de tal forma que no deja al Estado miembro ningún margen de discrecionalidad en la aplicación de la norma.

55. Sin embargo, dado que sobre esta cuestión no existe jurisprudencia del Tribunal de Justicia, se plantea la segunda cuestión prejudicial.
56. Se ha ofrecido a la sociedad A Oy y al Organismo para la salvaguardia de los derechos de los acreedores tributarios la posibilidad de formular las observaciones que juzguen convenientes en relación con la petición de decisión prejudicial presentada ante el Tribunal de Justicia.

**Auto del Korkein hallinto-oikeus sobre el planteamiento de una petición de decisión prejudicial ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea**

57. El Korkein hallinto-oikeus ha resuelto suspender el procedimiento y plantear ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, sobre la base del artículo 267 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (TFUE), una petición de decisión prejudicial relativa a la aplicación del artículo 4, apartado 2, segunda frase, de la Directiva de impuestos especiales, por ser necesaria para la resolución del asunto de autos.

**Cuestiones prejudiciales**

- 1) ¿Debe interpretarse el artículo 4 de la Directiva 92/83/CEE 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 libre apreciación del Estado miembro afectado?
- 2) ¿Tiene efecto directo el artículo 4, apartado 2, segunda frase, de la Directiva 92/83/CEE?

[omissis] [omissis]