Recopilación de la Jurisprudencia

CONCLUSIONES DEL ABOGADO GENERAL
SR. YVES BOT
presentadas el 1 de febrero de 2018 [1]

Asunto C-30/17

Dyrektor Izby Celnej w Poznaniu
contra
Kompania Piwowarska S.A. w Poznaniu

[Petición de decisión prejudicial planteada por el Naczelny Sąd Administracyjny (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, Polonia)]

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

1. La presente petición de decisión prejudicial versa sobre 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. [2]

2. Dicha petición fue presentada en el marco de un litigio entre el Dyrektor Izby Celnej w Poznaniu (Director de la Oficina Aduanera de Poznań, Polonia) y Kompania Piwowarska S.A. w Poznaniu (en lo sucesivo, «Kompania Piwowarska»), una sociedad productora de cerveza y, en particular, de cerveza saborizada, relativo a la determinación del método de cálculo de los grados Plato, a efectos de establecer la base de cálculo del impuesto especial adeudado por esta sociedad por la venta de cervezas saborizadas en el mes de noviembre de 2004.

3. La cuestión prejudicial invita al Tribunal de Justicia a resolver si, para el cálculo de la base imponible del impuesto aplicable a las cervezas saborizadas con arreglo a la escala de Plato, han de tomarse en consideración las sustancias saborizantes y los azúcares añadidos una vez finalizada la fermentación.

4. La interpretación que el Tribunal de Justicia debe facilitar será la primera interpretación que se efectúe del artículo 3, apartado 1, de la Directiva 92/83 y del concepto de «grado Plato».

5. En las presentes conclusiones, expondré las razones por las que considero que, para el cálculo de la base imponible del impuesto aplicable a las cervezas saborizadas con arreglo a la escala de Plato, no es preciso tomar en consideración las sustancias saborizantes y los azúcares añadidos una vez finalizada la fermentación.

1 Lengua original: francés.

2 DO 1992, L 316, p. 21.

I. Marco jurídico

A. Derecho de la Unión

1. Directiva 92/12/CEE

6. El artículo 6, apartado 1, de 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,[3] establece:

«El impuesto se devengará en el momento de la puesta a consumo o cuando se comprueben las diferencias que deberán someterse a impuestos especiales de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 14. […]»

2. Directiva 92/83

7. Los considerandos tercero, cuarto y quinto de la Directiva 92/83 tienen el siguiente tenor:

«Considerando que para el buen funcionamiento del mercado interior conviene dar definiciones comunes de todos los productos afectados;

Considerando que conviene que tales definiciones se basen en la Nomenclatura Combinada vigente en la fecha de adopción de la presente Directiva;

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

8. La sección I de esta Directiva se titula «Cerveza». El artículo 2, que se encuentra en esta sección, prevé:

«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.»

9. El artículo 3 de la Directiva 92/83 está redactado en los siguientes términos:

«1. 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.

2. Cuando los Estados miembros fijen el importe del impuesto especial sobre la cerveza de conformidad con lo dispuesto en la Directiva 92/84/CEE [4] podrán no tener en cuenta las fracciones de grado Plato, o de grado alcohólico volumétrico adquirido.

3 DO 1992, L 76, p. 1.

4 Directiva 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).

Además, los Estados miembros que apliquen este impuesto en función del número de hectolitros/grado Plato, podrán dividir las cervezas en categorías que contengan un máximo de cuatro grados Plato por categoría y aplicar el mismo tipo del impuesto especial por hectolitro a todas las cervezas que estén incluidas en una categoría determinada. Estos tipos, deberán ser siempre iguales o superiores al tipo mínimo establecido en el artículo 6 de la Directiva 92/84 […] denominado, en lo sucesivo, "tipo mínimo".»

10. El artículo 5 de la Directiva 92/83 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.»

11. La sección IV de esta Directiva se titula «Productos intermedios». En esta sección, el artículo 17, apartado 1, establece:

«A efectos de la presente Directiva, se entenderá por "productos intermedios" todos los productos con un grado alcohólico adquirido superior a 1,2 % vol que no excedan de 22 % de los códigos NC 2204, 2205 y 2206, que no estén comprendidos en el ámbito de aplicación de los artículos 2, 8 y 12.»

12. El artículo 28 de la Directiva 92/83 forma parte de la sección VII, titulada «Exenciones», y prevé:

«El Reino Unido 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 (47º Plato) o más.

– bebidas aromáticas amargas de un grado alcohólico volumétrico adquirido comprendido entre 44,2 % vol y 49,2 % vol, que contengan del 1,5 al 6 % en peso de genciana, especias y otros ingredientes aromáticos, y del 4 % al 10 % en peso de azúcar, presentadas en recipientes con capacidad para 0,2 litros o menos de producto.»

3. Directiva 92/84

13. Los considerandos segundo y séptimo de la Directiva 92/84 son del siguiente tenor:

«Considerando que la Directiva 92/83 […] 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».

14. Con arreglo al 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.»

B. Derecho polaco

15. El artículo 68, apartados 1, 3, 4 y 5, de la ustawa o podatku akcyzowym (Ley sobre impuestos especiales, en su versión modificada), de 23 de enero de 2004,[5] tiene el siguiente tenor:

«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 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.»

16. El artículo 1, apartado 1, de la rozporządzenie 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,[6] prevé:

«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.»

II. Hechos del litigio principal y cuestión prejudicial

17. El litigio principal enfrenta al Director de la Oficina Aduanera de Poznań con Kompania Piwowarska, una sociedad productora de cerveza tradicional y de cerveza saborizada, en relación con la determinación del método de cálculo de los grados Plato, a efectos de establecer la base de cálculo del impuesto especial adeudado por esta última por la venta de cervezas saborizadas en noviembre de 2004.

18. Tras haber presentado inicialmente una declaración de impuestos considerando, en la base imponible de la cerveza saborizada, los ingredientes añadidos una vez finalizada la fermentación y tras ingresar este impuesto, Kompania Piwowarska dirigió a la Administración tributaria una rectificación de esta declaración y una solicitud para que hiciera constar el exceso de pago de impuestos especiales por la venta de cervezas saborizadas. Sostenía que dicho exceso de pago se debía a un grado Plato erróneo por tener en cuenta el azúcar añadido tras la fermentación.

5 Dz. U. de 2004, n.º 29, posición 257.

6 Dz. U. de 2004, n.º 70, posición 635.

19. La autoridad tributaria de primer grado y, posteriormente, el órgano de recurso desestimaron la solicitud de constatación del exceso de pago de impuestos especiales basándose en que, para la cerveza saborizada, los grados Plato y, en consecuencia, el importe de los impuestos especiales debían calcularse teniendo en cuenta las sustancias saborizantes a base de azúcar del producto acabado añadidas una vez finalizada la fermentación.

20. Kompania Piwowarska interpuso un recurso ante el Wojewódzki Sąd Administracyjny w Poznaniu (Tribunal de lo Contencioso-Administrativo del Voivodato de Poznań, Polonia), el cual, mediante sentencia de 5 de diciembre de 2014, anuló la resolución del órgano de recurso y la resolución previa del Director de la Oficina Aduanera de Poznań. Ese Tribunal de lo Contencioso-Administrativo consideró que, al calcular el contenido del extracto real del producto acabado, debían deducirse las sustancias saborizantes añadidas al mismo y, en particular, el azúcar y el sirope.

21. El Director de la Oficina Aduanera de Poznań interpuso recurso de casación contra dicha sentencia ante el Naczelny Sąd Administracyjny (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, Polonia) alegando, en particular, que la sentencia del Wojewódzki Sąd Administracyjny w Poznaniu (Tribunal de lo Contencioso-Administrativo del Voivodato de Poznań) infringía el artículo 68, apartados 3 y 4, de la Ley sobre impuestos especiales y el artículo 1, apartado 1, de la Orden del Ministro de Hacienda relativa al método de cálculo de la base imponible para la cerveza, por entender que estas disposiciones, que a su juicio se ajustan a la Directiva 92/83, no permiten deducir del extracto real, al calcular los impuestos especiales, la cantidad de extracto añadido resultante de la adición de sustancias saborizantes en forma de sirope una vez concluida la fermentación.

22. Kompania Piwowarska reiteró su argumentación de que, en esencia, el azúcar añadido una vez concluida la fermentación no puede considerarse un componente del extracto seco del mosto y no debe incluirse en la base imponible de la cerveza saborizada.

23. En estas circunstancias, el Naczelny Sąd Administracyjny (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo) 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 teniéndose en cuenta el extracto procedente de las sustancias saborizantes añadidas una vez finalizada la fermentación o sin tenerse en cuenta tales sustancias saborizantes?»

III. Análisis

A. Los impuestos especiales en la Unión

24. En la Unión, la normativa en materia de impuestos especiales está compuesta por una directiva general, la Directiva 92/12,[7] y una serie de directivas que se refieren específicamente a determinados productos como el alcohol, el tabaco y la energía,[8] que llevan a cabo una armonización mínima.[9]

25. A pesar de estos textos normativos, y como ya se ha señalado,[10] no existe ninguna definición comúnmente aceptada del concepto de «impuesto especial» en el Derecho de la Unión.

26. Así, al igual que la Directiva 92/12,[11] la Directiva 2008/118 no define este concepto y se limita a enunciar, en su artículo 1, apartado 1, y en consonancia con el considerando 9, que define «el régimen general en relación con los impuestos especiales que gravan directa o indirectamente el consumo de los productos que se mencionan a continuación», a saber, los productos energéticos y la electricidad, el alcohol y las bebidas alcohólicas y las labores del tabaco.

27. No obstante, el sistema general de la Directiva 92/12, y posteriormente el de la Directiva 2008/118, acreditan que los impuestos especiales pueden entenderse como impuestos indirectos específicos que recaen sobre el consumo de productos y que persiguen varios objetivos, en particular, aportar ingresos al Tesoro Público y disuadir del consumo de determinados productos.[12]

28. La meta de la directiva general es contribuir a la realización del mercado interior mediante la libre circulación de las mercancías objeto de impuestos especiales.[13] De este modo, dicha directiva impone la aproximación de las legislaciones de los Estados miembros que regulan estos tipos de imposición con el fin «de garantizar que la exigibilidad de los impuestos especiales sea idéntica en todos los Estados miembros».[14]

7 Sustituida por la Directiva 2008/118/CE del Consejo, de 16 de diciembre de 2008, relativa al régimen general de los impuestos especiales, y por la que se deroga la Directiva 92/12 (DO 2009, L 9, p. 12).

8 Para el alcohol, se trata de las Directivas 92/83 y 92/84; para el tabaco, de la Directiva 92/79/CEE del Consejo, de 19 de octubre de 1992, relativa a la aproximación de los impuestos sobre los cigarrillos (DO 1992, L 316, p. 8), de la Directiva 92/80/CEE del Consejo, de 19 de octubre de 1992, relativa a la aproximación de los impuestos sobre el tabaco elaborado, excluidos los cigarrillos (DO 1992, L 316, p. 10), de la Directiva 95/59/CE del Consejo, de 27 de noviembre de 1995, relativa a los impuestos distintos de los impuestos sobre el volumen de negocios que gravan el consumo de labores del tabaco (DO 1995, L 291, p. 40), y de la Directiva 2011/64/UE del Consejo, de 21 de junio de 2011, relativa a la estructura y los tipos del impuesto especial que grava las labores del tabaco (DO 2011, L 176, p. 24); para la energía, de la Directiva 92/81/CEE del Consejo, de 19 de octubre de 1992, relativa a la armonización de las estructuras del impuesto especial sobre los hidrocarburos (DO 1992, L 316, p. 12), de la Directiva 92/82/CEE del Consejo, de 19 de octubre de 1992, relativa a la aproximación de los tipos del impuesto especial sobre los hidrocarburos (DO 1992, L 316, p. 19), y de la Directiva 2003/96/CE del Consejo, de 27 de octubre de 2003, por la que se reestructura el régimen comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad (DO 2003, L 283, p. 51).

9 Conclusiones del Abogado General Fennelly presentadas en el asunto Braathens (C-346/97, EU:C:1998:538), punto 17. En estas conclusiones, el Abogado General subrayó que la armonización resultante de la Directiva 92/12 se había calificado de «armonización general y flexible» o de «mínimo común denominador» de armonización posible.

10 Véanse las conclusiones del Abogado General Fennelly presentadas en el asunto Braathens (C-346/97, EU:C:1998:538), punto 18.

11 Véanse las conclusiones del Abogado General Fennelly presentadas en el asunto Braathens (C-346/97, EU:C:1998:538), punto 17.

12 Véanse las conclusiones del Abogado General Ruiz-Jarabo Colomer presentadas en el asunto Van de Water (C-325/99, EU:C:2000:614), punto 25, y del Abogado General Poiares Maduro presentadas en el asunto Heintz van Landewijck (C-494/04, EU:C:2006:110), punto 2. Véase, asimismo, la sentencia de 24 de febrero de 2000, Comisión/Francia (C-434/97, EU:C:2000:98), apartados 18 y 19.

13 Véanse las conclusiones del Abogado General Ruiz-Jarabo Colomer presentadas en el asunto Van de Water (C-325/99, EU:C:2000:614), punto 26, y el primer considerando de la Directiva 92/12, el cual indica que «la creación y funcionamiento del mercado interior implican la libre circulación de mercancías, comprendidas las que son objeto de impuestos especiales».

14 Sentencia de 2 de abril de 1998, EMU Tabac y otros (C-296/95, EU:C:1998:152), apartado 22.

29. En la medida en que los impuestos especiales son impuestos que gravan el consumo, su devengo ha de situarse lo más cerca posible del consumidor final y el artículo 6, apartado 1, de la Directiva 92/12 fija el devengo del impuesto especial en la puesta a consumo o en las situaciones que asimila a esta última. [15] Así pues, el hecho imponible tiene lugar con ocasión de la fabricación o la importación en el territorio de la Unión de los productos objeto de los impuestos especiales y el devengo con su puesta a consumo.

30. En conclusión, tal como se desprende de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, los impuestos especiales se calculan, con carácter principal, sobre el volumen del producto, se devengan cuando se despachan a consumo los productos gravados y sólo recaen sobre productos determinados. [16]

31. Por lo que se refiere, en particular, a los impuestos especiales sobre el alcohol y las bebidas alcohólicas, además de la directiva general, los impuestos especiales sobre estos productos están regulados por las Directivas 92/83 y 92/84.

32. La primera está consagrada a la armonización de las estructuras de los impuestos, mientras que la segunda se refiere a la aproximación de los tipos.

33. A este respecto, cabe subrayar que, en lo atinente al alcohol y las bebidas alcohólicas, la armonización resultante de estas Directivas ya se ha calificado de armonización parcial. [17]

34. En efecto, las Directivas no sólo toman nota de la diversidad de las tradiciones fiscales de los Estados miembros [18] y, en particular, de los diferentes métodos de imposición de la cerveza existentes en los Estados miembros, sino que también autorizan el mantenimiento de estos métodos.

35. Así pues, por una parte, el artículo 3, apartado 1, de la Directiva 92/83 prevé que el impuesto especial aplicado por los Estados miembros sobre la cerveza se determinará por referencia al número de hectolitros/grado Plato, o al número de hectolitros/grado alcohólico volumétrico adquirido, y el artículo 6 de la Directiva 92/84 establece que 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. Por otra parte, esto se desprende claramente del séptimo considerando de la Directiva 92/84, el cual indica que los métodos de imposición de la cerveza varían de un Estado miembro a otro y que esta diferencia debe mantenerse, en particular, estableciendo un tipo mínimo expresado en relación con la densidad inicial y con el contenido alcohólico del producto.

36. Por ello, si bien el sistema tiene por objeto reducir las diferencias nacionales, en particular, facilitando una definición de productos sujetos a impuestos especiales, estableciendo un tipo o un importe específico mínimo de impuesto especial para cada producto y velando por evitar que los sistemas nacionales puedan provocar un falseamiento de la competencia en el mercado interior, la Directiva 92/84 únicamente prevé un mínimo de impuestos especiales para determinados tipos de bebidas alcohólicas y, de este modo, sólo efectúa una armonización parcial de los tipos de impuestos especiales.

37. Así, los Estados miembros conservan la posibilidad de proceder a un aumento generalizado de los impuestos especiales a fin, por ejemplo, de alcanzar objetivos específicos en materia de salud pública, a condición, no obstante, de que esta tributación sea compatible con el artículo 110 TFUE. [19]

15 Véanse las conclusiones del Abogado General Ruiz-Jarabo Colomer presentadas en el asunto Van de Water (C-325/99, EU:C:2000:614), punto 30.

16 Sentencia de 9 de marzo de 2000, EKW y Wein & Co (C-437/97, EU:C:2000:110), apartado 44.

17 Véase la sentencia de 24 de febrero de 2000, Comisión/Francia (C-434/97, EU:C:2000:98), apartado 17.

18 Véase la sentencia de 24 de febrero de 2000, Comisión/Francia (C-434/97, EU:C:2000:98), apartado 18.

19 Véanse mis conclusiones presentadas en el asunto Scotch Whisky Association y otros (C-333/14, EU:C:2015:527), punto 143.

38. Por último, los productos sujetos a impuestos especiales se definen habida cuenta de la nomenclatura combinada. En el presente asunto, la cerveza se define como 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 uno u otro caso con un grado alcohólico volumétrico adquirido superior al 0,5 % vol. [20]

B. Definiciones

39. A fin de facilitar la lectura de las presentes conclusiones, es preciso, con carácter preliminar, definir una serie de términos y de conceptos cuya comprensión es fundamental de cara a la presente petición de decisión prejudicial y a la respuesta que se propone dar a la cuestión planteada por el tribunal remitente.

40. Esta necesidad parece tanto más acuciante cuanto que de las observaciones presentadas por las partes se desprende que éstas utilizan los mismos términos, si bien para designar cosas diferentes. Por ejemplo, el demandante en el litigio principal designa mediante el concepto de «extracto real» un concepto que no exige precisar que el producto acabado contiene los ingredientes añadidos tras la fermentación. Según el Gobierno polaco, el extracto real del producto acabado es un extracto en el que se toman necesariamente en consideración los ingredientes añadidos tras la fermentación. La demandada en el litigio principal considera que el extracto real es la parte del extracto que no se ha transformado ni en alcohol ni en dióxido de carbono y designa mediante el concepto de «extracto general» el extracto compuesto por el extracto real y los azúcares o por los extractos añadidos una vez concluido el proceso de fermentación.

41. En primer lugar, a pesar de que, como han puesto de manifiesto las partes en sus observaciones escritas, el concepto de «grado Plato» no se halla definido en el Derecho de la Unión, éste puede, de conformidad con las enseñanzas que podemos extraer de la ciencia cervecera y según convienen las partes, entenderse como una medida de la concentración de la solución en peso. Por tanto, se trata de una medida de la proporción entre el peso del extracto y el peso del conjunto de la solución aplicada a la concentración del extracto de mosto. El grado Plato designa el porcentaje en masa de extracto seco del mosto.

42. De esta forma, 23 grados Plato caracterizan un mosto en el que 23 g de extracto se utilizan para 100 g de mosto, es decir, una solución de una concentración de 23 % en peso.

43. Por lo que respecta al extremo de si el concepto de «grado Plato» exige medir la densidad original, correspondiente a la densidad del mosto original, es decir, el mosto antes de la fermentación, a saber, la reacción química natural que transforma el azúcar en alcohol, se trata del punto principal planteado por la cuestión prejudicial del Naczelny Sąd Administracyjny (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo) al que se responderá a continuación.

44. Se habla de mosto original hasta el momento en que comienza el proceso de fermentación. El mosto original es un producto intermedio compuesto de agua y de los ingredientes de la cerveza preparados para la fermentación, como el lúpulo y la malta de cebada destinados a la maceración, denominados asimismo extracto, y constituye la base del proceso de fermentación.

45. El extracto real designa la parte del extracto que no se ha transformado ni en alcohol ni en dióxido de carbono como resultado de la fermentación.

46. El extracto añadido corresponde al extracto resultante de la adición de sustancias saborizantes en forma de sirope una vez concluida la fermentación.

20 Artículo 2 de la Directiva 92/83.

47. A efectos de comprender la manera en que estos conceptos interactúan en la producción de cerveza, cabe recordar que el mosto original, compuesto de agua y de extracto, se transforma, una vez concluido el proceso de fermentación, en cerveza y en productos secundarios, como el dióxido de carbono o la levadura. La cerveza obtenida de esta forma se compone de alcohol, de extracto no transformado en alcohol, es decir, de extracto real, y de agua.

48. Por último, la cerveza saborizada se fabrica a partir de cerveza tradicional, a la que se añade, en principio después de la fermentación, sirope de azúcar y sustancias saborizantes.

49. En segundo lugar, por lo que se refiere al cálculo del grado Plato, la medida de la concentración en peso en la escala de Plato se obtiene tras calcular, sobre la base de tablas establecidas a tal efecto, la densidad de la solución. Por ejemplo, una solución cuya densidad es de 1,1 corresponde a 23,7 grados Plato.

50. Inicialmente, a fin de determinar la concentración de extracto de mosto original en grados Plato, la medición se efectuaba directamente sobre dicho líquido antes de la fermentación alcohólica. Posteriormente, el progreso tecnológico permitió la aparición de un nuevo procedimiento de medición. De este modo, el grado Plato puede calcularse sobre la base de características cuantificadas en el producto resultante del proceso de fermentación, a saber, la cerveza, debido, en particular, al descubrimiento de la existencia de una dependencia física constante entre la masa del extracto de mosto original, la masa del alcohol que se forma durante el proceso de fermentación y la masa del extracto que subsiste tras la fermentación en el producto acabado. Esta dependencia física, que se expresa matemáticamente mediante la fórmula de Balling, permite calcular el contenido alcohólico de un producto acabado si se conocen la concentración de extracto de mosto original y la concentración de extracto real en el producto acabado. Sobre todo, esta ley de dependencia física permite efectuar el cálculo inverso y determinar la concentración de extracto de mosto original si se conocen la cantidad de alcohol y la concentración de extracto real en el producto acabado.

51. En tercer lugar, de las observaciones escritas de las partes parece desprenderse una cierta confusión entre los conceptos de «cervezas saborizadas» y de «cervezas edulcoradas». En efecto, de la resolución de remisión se deduce que, ante los tribunales nacionales, los conceptos de «cerveza saborizada» y de «cerveza edulcorada» son equivalentes en la medida en que las sustancias saborizantes serían sustancias edulcorantes, a pesar de que la cuestión prejudicial únicamente se refiere a las cervezas saborizadas. El Gobierno polaco parece distinguir los dos conceptos, considerando al mismo tiempo que los edulcorantes forman parte de los ingredientes que se añaden a la cerveza tradicional tras la fermentación en el proceso de elaboración de la cerveza saborizada. El Gobierno español, al igual que la Comisión Europea, parece asimilar la cerveza saborizada a la cerveza edulcorada, dado que las expresiones «cervezas edulcoradas» y «cervezas saborizadas» se utilizan indistintamente en sus escritos, mientras que el Gobierno griego sólo se refiere a la cerveza saborizada, citando al mismo tiempo los edulcorantes entre los ingredientes que pueden añadirse.

52. Una sustancia saborizante puede definirse como un aditivo alimentario destinado a dar un sabor particular a un alimento, mientras que un edulcorante designa bien una sustancia que proporciona un sabor dulce, bien, por lo que se refiere en particular a un edulcorante sintético, un producto endulzante sin azúcar y bajo en calorías. Habida cuenta del hecho de que todas las sustancias añadidas tras la fermentación pueden, si bien en proporciones diferentes, repercutir en el cálculo de los grados Plato, los conceptos de «cervezas saborizadas» y de «cervezas edulcoradas» deben considerarse similares, aunque la cuestión prejudicial únicamente menciona las primeras.

53. Por otra parte, es preciso subrayar, como hacen las partes y el tribunal remitente, que en el litigio principal plantean problemas tanto las sustancias saborizantes que se añaden después de la fermentación como el sirope de azúcar, puesto que la toma en consideración de los ingredientes añadidos tras la fermentación puede modificar la medida de los grados Plato.

54. En efecto, la adición de ingredientes y, en particular, de azúcar tras la fermentación produce el efecto de aumentar la masa de extracto seco en el producto acabado. En estas circunstancias, el concepto de «sustancias saborizantes» mencionado en la cuestión prejudicial debe entenderse en el sentido de que se refiere tanto a las sustancias saborizantes en sentido estricto como al sirope de azúcar.

C. Análisis de la cuestión prejudicial

55. Con carácter preliminar, procede subrayar que la cuestión de si, en la práctica, es posible o, por el contrario, imposible identificar en el producto acabado la parte de extracto seco que no estaba presente en el mosto original merece, en verdad, cierto detenimiento, si bien debe abordarse necesariamente tras la definición del concepto de «grado Plato» en el sentido de la Directiva 92/83. En efecto, la viabilidad práctica no debe influir en la interpretación jurídica de esta Directiva y de dicho concepto.

56. En particular, abordaré, tras el análisis de la cuestión prejudicial y de la interpretación solicitada por el tribunal remitente, el hecho de que, por una parte, a efectos de determinar el grado Plato, se analice eventualmente el mosto tras la fermentación, y de que, por otra parte, mediante la fórmula de Balling, sea posible determinar la densidad inicial del mosto.

57. El tribunal remitente solicita, en esencia, al Tribunal de Justicia que dilucide si, a los fines de calcular el contenido en grado Plato de la cerveza saborizada y, por lo tanto, de establecer los impuestos especiales que gravan este producto, es preciso tomar en consideración el extracto seco del mosto original o el extracto seco del producto acabado incluyendo los ingredientes añadidos tras la fermentación, a saber, las sustancias saborizantes y el sirope de azúcar.

58. Esta cuestión, si bien de carácter técnico, es inédita, puesto que el Tribunal de Justicia no ha tenido hasta la fecha ocasión de interpretar el artículo 3 de la Directiva 92/83 y plantea, además, un doble reto.

59. Por una parte, una interpretación de esta índole es necesaria, puesto que ni el grado Plato ni el método de cálculo de este último están definidos en el Derecho de la Unión,[21] lo que genera divergencias entre los Estados miembros.[22]

60. En efecto, en la medida en que el concepto de «grado Plato» no aparece definido en las legislaciones de los Estados miembros que han optado por este método de cálculo a fin de establecer la estructura de los impuestos especiales sobre la cerveza tradicional y saborizada, algunos Estados miembros calculan el contenido en grado Plato tomando en consideración los ingredientes añadidos tras la fermentación, mientras que otros lo calculan teniendo en cuenta el mosto original.

61. Pues bien, el empleo de tales métodos de cálculo da lugar a niveles de imposición distintos para los impuestos especiales y puede crear distorsiones entre los Estados miembros, e incluso constituir un gravamen interno protector o discriminatorio.

21 A este respecto, es sintomático que, en su dictamen sobre la «Propuesta de Directiva del Consejo por la que se modifica la Directiva 92/84/CEE relativa a la aproximación de los tipos del impuesto especial sobre el alcohol y las bebidas alcohólicas», el Comité Económico y Social Europeo (DO 2007, C 175, p. 1) se refiera a la definición del grado Plato que figura en el sitio web de Wikipedia (punto 3.6 de este dictamen).

22 Por un lado, estas divergencias han sido puestas de relieve por las partes en sus escritos y en la vista. Por otro lado, se desprenden del informe final de evaluación externa de la Directiva 92/83 que siguió a la evaluación de dicho texto en el marco del programa de adecuación y eficacia de la reglamentación (REFIT). Véase la Evaluation of Council Directive 92/83/EEC on the harmonisation of the structures of excise duties on alcohol and alcoholic beverages — Final Report, disponible en la siguiente dirección de Internet: https://circabc.europa.eu/sd/a/3e197d56-02d3-4efd-b056-5b7d53b8e196/Evaluation %20of %20Council %20Directive %2092-83-EEC %20on %20the %20harmonisation %20of %20the %20structures %20of %20excise %20duties %20on %20alcohol %20and %20alcoholic %20beverages.pdf, y, en particular, la recomendación 15, según la cual la interpretación del artículo 3, apartado 1, de la Directiva 92/83 debería clarificarse, en particular por lo que se refiere a la cerveza a la que se añade azúcar después de la fermentación, ya que determinados Estados miembros calculan los grados Plato teniendo en cuenta el azúcar añadido tras la fermentación, mientras que otros Estados miembros no lo tienen en cuenta (pp. 141 y 142).

62. Por otra parte, habida cuenta de las diferencias mencionadas en el punto 60 de las presentes conclusiones y de los tipos que figuran en el artículo 6 de la Directiva 92/84, la interpretación del artículo 3 de la Directiva 92/83 reviste una importancia económica considerable tanto para los operadores económicos como, correlativamente, para las finanzas de los Estados miembros.

63. Una vez delimitados los retos que se plantean en el presente asunto, expondré a continuación mi interpretación del artículo 3 de la Directiva 92/83.

64. A este respecto, se enfrentan dos interpretaciones diametralmente opuestas.

65. Por una parte, el Director de la Oficina Aduanera de Poznań y los Gobiernos griego y polaco consideran que la Directiva 92/83 debe interpretarse en el sentido de que, para determinar el contenido en grado Plato de la cerveza saborizada, es preciso tener en cuenta el producto acabado, incluyendo los ingredientes añadidos tras la fermentación del mosto.

66. Por otra parte, Kompania Piwowarska, el Gobierno español y la Comisión alegan que esta Directiva debe interpretarse en el sentido de que, para determinar el contenido en grado Plato de la cerveza saborizada, es preciso tomar en consideración el mosto original y, por tanto, no tener en cuenta los ingredientes añadidos tras la fermentación del mosto.

67. A efectos de responder al tribunal remitente, conviene, en un primer momento, recordar que el artículo 3, apartado 1, de la Directiva 92/83, en relación con el artículo 6 de la Directiva 92/84, define dos métodos de cálculo del impuesto especial sobre la cerveza. El primer método se basa en tres parámetros, a saber, en primer lugar, el número de hectolitros de producto acabado; en segundo lugar, el grado Plato de dicho producto y, en tercer lugar, el tipo del impuesto especial establecido por el Estado miembro que no puede ser inferior al tipo establecido en el artículo 6 de la Directiva 92/84. El segundo método se basa asimismo en la multiplicación de tres parámetros, a saber, el número de hectolitros de producto acabado, el grado alcohólico volumétrico adquirido del producto y el tipo del impuesto especial.

68. En un segundo momento, cabe subrayar que, según reiterada jurisprudencia, la interpretación del artículo 3, apartado 1, de la Directiva 92/83 debe basarse en el tenor literal de dicha disposición, el contexto en el que se inscribe y los objetivos de esa Directiva.

69. En primer lugar, por lo que se refiere al tenor literal de dicha disposición, es preciso señalar que algunos de los parámetros mencionados, como el número de hectolitros o el tipo del impuesto especial, no plantean ningún problema.

70. Por otro lado, el segundo parámetro utilizado en el segundo método de cálculo, a saber, el grado alcohólico volumétrico adquirido del producto, previsto en el artículo 3, apartado 2, de la Directiva 92/83, corresponde, según la Comisión, al concepto de «grado de alcohol» y al de «grado alcohólico volumétrico adquirido del producto», definido en el Derecho de la Unión en el capítulo 22 del anexo I del Reglamento de Ejecución (UE) 2016/1821 [23] como «el número de volúmenes de alcohol puro, a una temperatura de 20º C, contenidos en 100 volúmenes del producto considerado, a esta temperatura».

71. En cambio, el concepto de «grado Plato» que figura en el artículo 3, apartado 1, de la Directiva 92/83 no está definido en el Derecho de la Unión y éste no remite a los Derechos nacionales por lo que respecta al significado de dicho concepto.

23 Reglamento de la Comisión, de 6 de octubre de 2016, por el que se modifica el anexo I del Reglamento (CEE) n.º 2658/87 del Consejo, relativo a la nomenclatura arancelaria y estadística y al arancel aduanero común (DO 2016, L 294, p. 1).

72. Dadas las circunstancias, según jurisprudencia reiterada del Tribunal de Justicia, se desprende de las exigencias tanto de la aplicación uniforme del Derecho de la Unión como del principio de igualdad que el tenor de una disposición del Derecho de la Unión que no contenga una remisión expresa al Derecho de los Estados miembros para determinar su sentido y su alcance normalmente debe ser objeto en toda la Unión de una interpretación autónoma y uniforme que ha de buscarse teniendo en cuenta el contexto de la disposición y el objetivo que la normativa de que se trate pretende alcanzar. [24]

73. En primer lugar, del sentido habitual del concepto de «grado Plato» en el ámbito cervecero se desprende que el grado Plato de la cerveza ha de calcularse en función de la parte del extracto de cerveza procedente del mosto original.

74. Si bien es pacífico entre las partes que el grado Plato designa la concentración de mosto en peso, éstas se muestran en desacuerdo, en cambio, por lo que se refiere al mosto que se ha de tomar en consideración, el mosto original o el mosto tras la fermentación, a efectos de establecer los impuestos especiales sobre la cerveza saborizada. De este modo, independientemente del problema mencionado en el punto 55 de las presentes conclusiones, pueden contemplarse dos enfoques del concepto de «grado Plato».

75. Según el primer enfoque, la base imponible de la cerveza se determina aplicando los conceptos utilizados en el ámbito de la cerveza, como «grado Plato», «extracto seco del mosto» o «extracto real», que deben entenderse de acuerdo con su sentido en ese ámbito. Pues bien, dado que, en el ámbito de la cerveza, el grado Plato corresponde a la concentración del mosto original en peso, debería calcularse, para la cerveza saborizada, en función de la parte del extracto de cerveza procedente del mosto original sometido a fermentación, es decir, en función del extracto real y, en consecuencia, sin tomar en consideración los ingredientes añadidos tras la fermentación.

76. Según el segundo enfoque, a efectos del establecimiento del impuesto especial sobre la cerveza saborizada a la luz de la Directiva 92/83, el concepto de «grado Plato» es autónomo de su acepción en el ámbito de la cerveza. En particular, el contenido en grado Plato de la cerveza saborizada debería calcularse a partir del producto acabado con respecto al extracto general del mosto tras la fermentación, es decir, al extracto real y al extracto añadido, y, en consecuencia, tomando en consideración los ingredientes que se añaden a la cerveza una vez finalizada la fermentación.

77. Las partes no discuten que, para una misma cerveza saborizada, la elección de una u otra forma de determinar el grado Plato no es neutra, ya que optar por el segundo enfoque supone un aumento significativo, de aproximadamente un 20 %, de los grados Plato y, por lo tanto, un aumento considerable del impuesto especial adeudado.

78. No obstante, Kompania Piwowarska y la Comisión alegan que la fórmula de Balling, que permite determinar la concentración de extracto de mosto original si se conocen la cantidad de alcohol y la concentración de extracto real en el producto acabado, no refleja la dependencia física real cuando el sirope de azúcar y las sustancias saborizantes añadidas tras la fermentación se incluyen en los cálculos. En efecto, estos cálculos arrojarían un valor ficticio de concentración de extracto de mosto original que no reflejaría el contenido de extracto seco del mosto.

79. El demandante en el litigio principal no ha rebatido esta alegación y, en la vista, se mostró de acuerdo en que la fórmula de Balling da lugar a un resultado erróneo cuando se han añadido ingredientes tras la fermentación.

24 Véanse las sentencias de 18 de enero de 1984, Ekro (327/82, EU:C:1984:11), apartado 11; de 21 de octubre de 2010, Padawan (C-467/08, EU:C:2010:620), apartado 32, y de 29 de septiembre de 2015, Gmina Wrocław (C-276/14, EU:C:2015:635), apartado 25.

80. Además, nada de lo dispuesto en la Directiva 92/83 ni en la Directiva 92/84 indica que el legislador de la Unión haya pretendido apartarse de la acepción que el concepto de «grado Plato» tiene en el ámbito de la cerveza con vistas a la determinación del impuesto especial sobre la cerveza.

81. En segundo lugar, la interpretación según la cual el concepto de «grado Plato» se determina en relación con el mosto original no se ve cuestionada por la utilización en el artículo 3, apartado 1, de la Directiva 92/83 de la expresión «producto acabado».

82. De este modo, en contra de cuanto alegan el demandante en el litigio principal y el Gobierno polaco, considero que esta expresión que figura tanto en el artículo 3 de la Directiva 92/83 como en el artículo 6 de la Directiva 92/84 no implica necesariamente que los grados Plato deban calcularse teniendo en cuenta las sustancias saborizantes y el sirope de azúcar añadidos tras la fermentación.

83. En efecto, si bien es evidente que el concepto de «producto acabado» que figura en el artículo 3 de la Directiva 92/83 se aplica a los dos métodos de determinación del impuesto especial sobre la cerveza, soy de la opinión, al igual que el Gobierno español y la Comisión, de que tal concepto se refiere más bien al número de hectolitros que a la forma de calcular el contenido en grado Plato en el sentido de que la base imponible del impuesto especial sobre la cerveza está constituida por el volumen de los productos comprendidos en el ámbito de aplicación del impuesto especial, expresado en hectolitros de productos acabados.

84. A este respecto, conviene subrayar que, a pesar de la presentación singular del artículo 3 de la Directiva 92/83, el concepto de «producto acabado» se refiere a los dos métodos de determinación del impuesto especial percibido sobre la cerveza, como ponen de manifiesto sin duda alguna el artículo 3, apartado 1, de la Propuesta de Directiva del Consejo relativa a la armonización de la estructura de los impuestos especiales sobre las bebidas alcohólicas y el alcohol contenido en otros productos [25] y el artículo 6 de la propuesta de modificación de la Directiva 92/84. [26]

85. Sin embargo, ya se trate de uno u otro método de cálculo del impuesto especial sobre la cerveza, no estoy convencido de que el concepto de «producto acabado» se refiera al producto a partir del cual ha de calcularse el impuesto especial. En efecto, tal interpretación no halla, en mi opinión, ninguna base sólida en el tenor del artículo 3, apartado 1, de la Directiva 92/83. Además, como ya he esbozado en el punto 67 de las presentes conclusiones, el concepto de «producto acabado» que figura en el artículo 3, apartado 1, de esta Directiva únicamente tiene por objeto aclarar, respecto de cada uno de los métodos de determinación del impuesto especial sobre la cerveza, que éste ha de calcularse en función del número de hectolitros de producto acabado.

86. Habida cuenta de estos elementos, la definición del concepto de «grado Plato» es independiente de la utilización del concepto de «producto acabado» en la Directiva 92/83 y, por tanto, no cabe sostener válidamente que esta Directiva y la Directiva 92/84, y en particular el artículo 3, apartado 1, de la Directiva 92/83, exijan definir el grado Plato tomando en consideración los ingredientes añadidos tras la fermentación.

25 DO 1990, C 322, p. 11. Con arreglo a este artículo, «el impuesto especial percibido por los Estados miembros sobre la cerveza se determinará por referencia al número de hectolitros/grado Plato de producto acabado despachados a consumo o declarados como perdidos y que superen una cantidad global prevista eventualmente. […]»

26 Propuesta de Directiva del Consejo por la que se modifica la Directiva 92/84 relativa a la aproximación de los tipos del impuesto especial sobre el alcohol y las bebidas alcohólicas [COM(2006) 486 final]. De conformidad con el artículo 1, apartado 4, de esta propuesta, el artículo 6 de la Directiva 92/84 se sustituye por el texto siguiente: «A partir del 1 de enero de 2008, el tipo mínimo del impuesto especial sobre la cerveza será uno de los siguientes, en referencia al producto acabado: a) 0,98 euros por hectolitro/grado Plato, o bien de b) 2,45 euros por hectolitro/grado de alcohol.»

87. Sin embargo, aun suponiendo que la expresión «producto acabado» se aplique al modo de calcular los grados Plato y que dicho cálculo se efectúe a partir del extracto del mosto sobre la base de la cerveza acabada, es decir, en el «producto acabado», esto no significa que deban tomarse en consideración los ingredientes añadidos tras la fermentación.

88. En efecto, para la cerveza saborizada, la fórmula de Balling no permite determinar de forma correcta e inequívoca el contenido de extracto seco del mosto original sobre la base de los parámetros de la cerveza acabada.

89. Por tanto, suponiendo que la Directiva 92/83 se refiera al concepto de «grado Plato» del producto acabado, tal circunstancia no puede significar que los grados Plato de la cerveza saborizada se midan en la cerveza saborizada una vez que finalice su producción.

90. De las consideraciones anteriores se desprende que el tenor del artículo 3, apartado 1, de la Directiva 92/83 no exige calcular los grados Plato de la cerveza saborizada tomando en consideración las sustancias saborizantes y el sirope de azúcar añadidos tras la fermentación.

91. En segundo lugar, por lo que respecta a la interpretación contextual, soy de la opinión de que ésta demuestra claramente que el cálculo de los grados Plato no exige, en relación con la cerveza saborizada, tomar en consideración las sustancias saborizantes y el sirope de azúcar añadidos tras la fermentación.

92. Por una parte, el artículo 28 de la Directiva 92/83 dispone inequívocamente que el Reino Unido podrá seguir aplicando las exenciones que aplicaba el 1 de enero de 1992 a «la malta concentrada cuyo mosto tenga, antes de la fermentación, una gravedad específica de 1 200 de gravedad original (47º Plato) o más».

93. En el marco de esta disposición, el grado Plato se considera a partir de la densidad antes de la fermentación, por lo que dicho grado deberá calcularse en función del mosto original y no del mosto resultante de la fermentación.

94. En efecto, tal como alegaron varias partes en la vista, tratándose de una exención, el legislador de la Unión se ha mostrado más elocuente a fin de delimitar el ámbito de aplicación y el alcance de dicha exención.

95. No obstante, el hecho de que el legislador de la Unión haya aportado aclaraciones en cuanto al cálculo de los grados Plato a efectos de la aplicación de una exención no significa que, antes al contrario, tales aclaraciones no se refieran al cálculo del impuesto especial.

96. Además, me parece inconcebible que el legislador de la Unión, a falta de cualquier definición del concepto de «grado Plato», haya querido imponer dos métodos de cálculo de dicha medida según se refiriese a la imposición o a la exención de los impuestos especiales.

97. Por otra parte, el legislador se ha referido a la densidad inicial del producto sujeto al impuesto especial en un contexto más amplio, a saber, la Directiva 92/84.

98. Así, cuando el séptimo considerando de esta Directiva destaca la existencia de dos métodos de imposición de la cerveza y describe ambos métodos, se refiere, sin lugar a dudas, a los métodos contemplados en el artículo 3, apartado 1, de la Directiva 92/83.

99. Pues bien, al indicar que conviene dejar subsistir los diferentes métodos de imposición de la cerveza, en particular estableciendo un tipo mínimo expresado en relación con la densidad inicial y con el contenido alcohólico del producto, es evidente que el legislador de la Unión da a entender que el cálculo de los grados Plato debe basarse en el mosto original.

100. En tercer lugar, la interpretación teleológica confirma, a mi parecer, que no ha de tomarse en consideración el extracto procedente de las sustancias saborizantes y del sirope de azúcar añadidos una vez finalizada la fermentación a efectos de calcular los grados Plato.

101. A través de la armonización de las estructuras y los tipos de los impuestos especiales sobre el alcohol y las bebidas alcohólicas, el legislador pretende gravar el alcohol consumido.

102. De este modo, es sintomático que el artículo 2 de la Directiva 92/83 indique, con respecto a la cerveza, que esta Directiva se aplica a la cerveza tradicional y a los productos que contengan una mezcla de cerveza y de bebidas no alcohólicas del código NC 2206, con la condición expresa de que el grado alcohólico volumétrico adquirido de estos productos sea superior al 0,5 % vol. Por otra parte, del artículo 5, apartado 1, de dicha Directiva se desprende que el volumen de alcohol es indispensable a efectos de la aplicación del tipo del impuesto especial, dado que, si no se alcanza un determinado volumen de alcohol, puede aplicarse un tipo reducido.

103. Además, del artículo 27 de la Directiva 92/83 y de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia se desprende que el alcohol destinado a otros fines puede ser objeto de exenciones. [27]

104. Ahora bien, si el objetivo es armonizar, aunque sea parcialmente, la imposición del alcohol así consumido, será necesario mantener la concordancia, ciertamente relativa, de la ratio entre los tipos de gravamen con la ratio entre el grado Plato y el grado de alcohol.

105. En efecto, si bien el legislador, como he subrayado en los puntos 34 y 35 de las presentes conclusiones, ha permitido la subsistencia de diferentes métodos de imposición de la cerveza, el hecho de que haya establecido tipos de gravamen relativos a cada uno de estos métodos acredita, en mi opinión, la existencia de una concordancia entre tales ratios.

106. Así pues, los tipos de gravamen están vinculados en la medida en que el tipo mínimo de gravamen que los Estados miembros deben aplicar por hectolitro/grado Plato de un producto acabado corresponde al tipo mínimo de gravamen que deberían aplicar por hectolitro/grado de alcohol en el supuesto de que optaran por aplicar este segundo método de imposición. No obstante, dado que la ratio, observada empíricamente, entre el grado Plato de la cerveza y el grado de alcohol de ésta depende de numerosos factores, no es absoluta, si bien puede oscilar en un rango de valores determinado.

107. A este respecto, procede recordar no obstante que, respecto de la cerveza saborizada, la toma en consideración de los azúcares y de las sustancias saborizantes que se añaden tras la fermentación aumenta notablemente el grado Plato de dicho producto, siendo así que, si esos ingredientes se añaden después de la fermentación, no inciden en modo alguno en su grado de alcohol.

108. En consecuencia, la interpretación del artículo 3, apartado 1, de la Directiva 92/83 propuesta por el demandante en el litigio principal y por los Gobiernos griego y polaco lleva, por lo tanto, a desvincular los métodos y los tipos de los impuestos especiales y, sobre todo, a gravar más intensamente la cerveza saborizada.

109. Pues bien, esta postura es contraria a la finalidad del impuesto especial sobre la cerveza.

27 Véase, en este sentido, la sentencia de 19 de abril de 2007, Profisa (C-63/06, EU:C:2007:233), apartado 17.

110. En efecto, si bien es verdad que la adición de ingredientes tras la fermentación origina una diferencia de volumen, la base imponible del impuesto especial no se ve sin embargo modificada, en la medida en que el contenido total de alcohol en volumen es el mismo antes y después de la adición de tales ingredientes, ya que los ingredientes añadidos tras la fermentación no dan lugar a un aumento del grado de alcohol.

111. No obstante, como ya he subrayado, la toma en consideración de los ingredientes añadidos tras la fermentación distorsiona los resultados derivados de la aplicación de la fórmula de Balling por cuanto el número de grados Plato aumentaría de forma artificial y dejaría de reflejar el grado de alcohol de la cerveza.

112. De este modo, la toma en consideración, en el cálculo de los grados Plato de la cerveza saborizada, de las sustancias saborizantes y de los azúcares añadidos después de la fermentación tiene como consecuencia que productos con el mismo grado de alcohol sean objeto de una imposición diferente y que el gravamen no guarde relación con el grado de alcohol de la cerveza.

113. Pues bien, habida cuenta de la concordancia, incluso relativa, de la ratio entre los tipos de gravamen con la ratio entre el grado Plato y el grado de alcohol, el hecho de que el legislador haya aceptado dejar subsistir diferentes métodos de imposición de la cerveza y sólo haya efectuado una armonización parcial de los impuestos especiales sobre la cerveza no autoriza a los Estados miembros a proceder de este modo y a someter a gravamen, *in fine*, no sólo el alcohol consumido en forma de cerveza, sino también las sustancias saborizantes y el azúcar.

114. Habida cuenta de estos elementos, el argumento de que la falta de toma en consideración de los ingredientes añadidos tras la fermentación equivale, respecto de la cerveza saborizada, a gravar un producto intermedio y no el producto acabado despachado a consumo, y por lo tanto a gravar de la misma manera dos productos diferentes, apenas es convincente.

115. Aparte del hecho de que el concepto de «producto intermedio» se define en la Directiva 92/83 y no se aplica a la cerveza saborizada contemplada en el artículo 2 de dicha Directiva, es preciso constatar que los ingredientes añadidos tras la fermentación hacen que el volumen de la cerveza saborizada aumente y, por tanto, también su gravamen.

116. Además, tal como se desprende de la definición del concepto de «grado Plato», este método de imposición se basa en el mosto original y consecuentemente el contenido en grado Plato es característico de todos los productos acabados, cerveza tradicional o cerveza saborizada, resultantes del mosto.

117. En estas circunstancias, no cabe alegar que la falta de toma en consideración de los ingredientes añadidos tras la fermentación lleve a gravar de la misma manera dos productos diferentes.

118. Por otra parte, la interpretación del artículo 3, apartado 1, de la Directiva 92/83 según la cual esta disposición no exige calcular los grados Plato de la cerveza saborizada tomando en consideración las sustancias saborizantes y el sirope de azúcar añadidos tras la fermentación permite asimismo un enfoque uniforme de los diferentes tipos de cerveza y evitar cualquier distinción entre las cervezas saborizadas y las cervezas a las que se han añadido edulcorantes artificiales respecto a las cuales el contenido de extracto real no aumenta o lo hace muy poco a pesar de la adición de estos edulcorantes.

119. Habida cuenta de las anteriores consideraciones, la cuestión de la posibilidad o, por el contrario, de la imposibilidad de identificar en el producto acabado la parte de extracto seco que no estaba presente en el mosto original ha de examinarse a continuación.

120. De las observaciones presentadas por varias partes se desprende que la información específica sobre la composición final de la cerveza y sobre los ingredientes añadidos tras la fermentación y los análisis de la cerveza saborizada permiten determinar la parte de las sustancias saborizantes y de los azúcares añadidos tras la fermentación a efectos de la aplicación de la fórmula de Balling.

121. En cualquier caso, considero que sigue siendo posible determinar la concentración de extracto de mosto original en grados Plato midiendo directamente dicho líquido antes de la fermentación alcohólica. Este método permite, a diferencia del método basado en el extracto contenido en el producto acabado incluyendo el azúcar y otros ingredientes añadidos tras la fermentación, determinar el valor real de la concentración de extracto de mosto original en grados Plato.

122. A la luz de todas las consideraciones anteriores, soy de la opinión de que el artículo 3, apartado 1, de la Directiva 92/83 debe interpretarse en el sentido de que, para el cálculo de la base imponible del impuesto aplicable a las cervezas saborizadas con arreglo a la escala de Plato, no debe tenerse en cuenta el extracto procedente de las sustancias saborizantes y del sirope de azúcar que se han añadido una vez finalizada la fermentación.

IV. Conclusión

123. En virtud de las consideraciones anteriores, propongo al Tribunal de Justicia que responda a la cuestión prejudicial planteada por el Naczelny Sąd Administracyjny (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, Polonia) de la siguiente manera:

«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 el cálculo de la base imponible del impuesto aplicable a las cervezas saborizadas con arreglo a la escala de Plato, no debe tenerse en cuenta el extracto procedente de las sustancias saborizantes y del sirope de azúcar que se han añadido una vez finalizada la fermentación.»