



## Recopilación de la Jurisprudencia

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Séptima)

de 11 de julio de 2019\*

«Incumplimiento de Estado — Impuestos especiales sobre el alcohol y las bebidas alcohólicas — Artículo 110 TFUE — Directiva 92/83/CEE — Directiva 92/84/CEE — Reglamento (CE) n.º 110/2008 — Aplicación de un tipo de gravamen del impuesto especial menos elevado a la fabricación de los productos nacionales denominados tsipouro y tsikoudia»

En el asunto C-91/18,

que tiene por objeto un recurso por incumplimiento interpuesto, con arreglo al artículo 258 TFUE, el 8 de febrero de 2018,

**Comisión Europea**, representada por las Sras. A. Kyratsou y F. Tomat, en calidad de agentes,

parte demandante,

contra

**República Helénica**, representada por las Sras. M. Tassopoulou y D. Tsagkaraki, en calidad de agentes,

parte demandada,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Séptima),

integrado por el Sr. T. von Danwitz, Presidente de Sala, y los Sres. C. Vajda y A. Kumin (Ponente),  
Jueces;

Abogado General: Sra. E. Sharpston;

Secretario: Sr. A. Calot Escobar;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos;

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

dicta la siguiente

\* Lengua de procedimiento: griego.

## Sentencia

- 1 Mediante su recurso, la Comisión Europea solicita al Tribunal de Justicia que declare que la República Helénica ha incumplido las obligaciones que le incumben:
  - en virtud de los artículos 19 y 21 de la Directiva 92/83/CEE del Consejo, de 19 de octubre de 1992, relativa a la armonización de las estructuras de los impuestos especiales sobre el alcohol y las bebidas alcohólicas (DO 1992, L 316, p. 21), en relación con el artículo 23, apartado 2, de la misma Directiva, y en virtud del artículo 110 TFUE, al adoptar y mantener en vigor una normativa que aplica, en lugar del tipo general nacional del impuesto especial, un tipo de gravamen reducido del 50 % al tsipouro y a la tsikoudia fabricados por las empresas de destilación, denominadas «destiladoras sistemáticas», mientras que las bebidas alcohólicas importadas de otros Estados miembros están sujetas al tipo general del impuesto especial, y
  - en virtud de los artículos 19 y 21 de la Directiva 92/83, en relación con el artículo 22, apartado 1, de la misma Directiva y con el artículo 3, apartado 1, de la Directiva 92/84/CEE del Consejo, de 19 de octubre de 1992, relativa a la aproximación de los tipos del impuesto especial sobre el alcohol y las bebidas alcohólicas (DO 1992, L 316, p. 29), así como en virtud del artículo 110 TFUE, al adoptar y mantener en vigor una normativa que aplica, en las condiciones previstas por la propia normativa, un tipo de gravamen superreducido del impuesto especial al tsipouro y a la tsikoudia fabricados por los pequeños destiladores, denominados «ocasionales», mientras que las bebidas alcohólicas importadas de otros Estados miembros están sujetas al tipo general del impuesto especial.

### Marco jurídico

#### *Derecho de la Unión*

- 2 Los considerandos decimosexto, decimoséptimo y vigésimo de la Directiva 92/83 son del siguiente tenor:

«Considerando que conviene permitir a los Estados miembros la aplicación de tipos reducidos o exenciones a determinados productos regionales y tradicionales;

Considerando que 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;

[...]

Considerando, no obstante, que es posible autorizar a los Estados miembros a aplicar exenciones en función de los usos finales dentro de su territorio».

- 3 El artículo 19 de la misma Directiva establece:

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

2. Los Estados miembros fijarán sus tipos impositivos con arreglo a lo dispuesto en la Directiva [92/84].»

4 El artículo 20 de la Directiva 92/83 enuncia:

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

- todos los productos con un grado alcohólico volumétrico adquirido superior al 1,2 % vol de los códigos NC 2207 y 2208, incluso cuando dichos productos formen parte de un producto incluido en otro capítulo de la NC;

[...]».

5 El artículo 21 de dicha Directiva dispone:

«El impuesto especial sobre el alcohol etílico se fijará por hectolitro de alcohol puro a 20 °C y se calculará por referencia al número de hectolitros de alcohol puro. Salvo lo dispuesto en el artículo 22, los Estados miembros aplicarán un mismo tipo a todos los productos sujetos al impuesto especial sobre alcohol etílico.»

6 El artículo 22 de la citada Directiva precisa:

«1. Los Estados miembros podrán aplicar tipos impositivos reducidos al alcohol etílico producido por pequeñas destilerías dentro de los siguientes límites:

- los tipos reducidos, que podrán ser inferiores al tipo mínimo, no serán aplicables a las empresas que produzcan más de 10 hl de alcohol puro por año. No obstante, los Estados miembros que el 1 de enero de 1992 aplicaban tipos impositivos reducidos a empresas que producían entre 10 hl y 20 hl de alcohol puro por año, podrán mantenerlos;
- los tipos reducidos no podrán ser inferiores al 50 % del tipo [general] nacional del impuesto especial.

2. A efectos de la aplicación de los tipos impositivos reducidos, se entenderá por “pequeña destilería” una destilería que sea independiente, desde el punto de vista jurídico y económico, de cualquier otra destilería y no produzca con licencia.

[...]

4. Los Estados miembros podrán establecer disposiciones por las que el alcohol producido por pequeños fabricantes esté disponible para su libre circulación tan pronto como sea obtenido siempre que el propio fabricante no haya realizado ninguna transacción intracomunitaria, sin estar sujeto al régimen de depósito fiscal, y quede por tanto gravado de manera definitiva a tanto alzado.

[...]»

7 El artículo 23 de la misma Directiva dispone:

«Los siguientes Estados miembros podrán aplicar tipos impositivos reducidos inferiores al tipo mínimo, pero no inferiores al 50 % del tipo impositivo nacional [general] del impuesto sobre alcohol etílico, a los siguientes productos:

[...]

2) La República Helénica, con respecto a las bebidas espirituosas aromatizadas anisadas definidas en el Reglamento (CEE) n.º 1576/89 [del Consejo, de 29 de mayo de 1989, por el que se establecen las normas generales relativas a la definición, designación y presentación de las bebidas espirituosas

(DO 1989, L 160, p. 1)] que sean incoloras y tengan un contenido en azúcar de 50 gramos o menos por litro, y en las cuales al menos el 20 % del grado alcohólico volumétrico adquirido del producto final se componga de alcohol aromatizado por destilación en alambiques tradicionales discontinuos de cobre con una capacidad de 1 000 litros o menos.»

8 El Reglamento n.º 1576/89 fue derogado y sustituido por el Reglamento (CE) n.º 110/2008 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 15 de enero de 2008, relativo a la definición, designación, presentación, etiquetado y protección de las indicaciones geográficas de bebidas espirituosas y por el que se deroga el Reglamento (CEE) n.º 1576/89 del Consejo (DO 2008, L 39, p. 16).

9 El artículo 4 del Reglamento n.º 110/2008 establece:

«Las bebidas espirituosas se clasificarán en categorías de acuerdo con las definiciones establecidas en el anexo II.»

10 A tenor del anexo II del mismo Reglamento:

«[...]

6. Aguardiente de orujo u orujo

- a) El aguardiente de orujo u orujo es la bebida espirituosa que reúne las siguientes condiciones:
  - i) se obtiene exclusivamente de orujos de uva fermentados y destilados, bien directamente por vapor de agua, bien previa adición de agua,
  - ii) la proporción de lías que podrá añadirse al orujo será, como máximo, de 25 kg de lías por 100 kg de orujo,
  - iii) la cantidad de alcohol procedente de las lías no sobrepasará el 35 % de la cantidad total de alcohol del producto acabado,
  - iv) la destilación tendrá lugar en presencia de los orujos a menos de 86 % vol,
  - v) se autoriza la redestilación con ese mismo grado alcohólico,
  - vi) el contenido de sustancias volátiles será igual o superior a 140 g/hl de alcohol a 100 % vol, y el contenido máximo de metanol será de 1 000 g/hl de alcohol a 100 % vol.
- b) El grado alcohólico mínimo del aguardiente de orujo será de 37,5 % vol.
- c) No podrá realizarse adición de alcohol, diluido o no, según se define en el punto 5 del anexo I.
- d) El aguardiente de orujo u orujo no contendrá aromatizantes. Esto no excluye los métodos de producción tradicionales.
- e) El aguardiente de orujo u orujo podrá contener caramelo añadido únicamente para adaptar el color.

[...]

28. *Anis*

- a) El *anis* es la bebida espirituosa anisada cuyo aroma característico proviene exclusivamente del anís verde (*Pimpinella anisum* L.) y/o del anís estrellado (*Illicium verum* Hook f.) y/o del hinojo (*Foeniculum vulgare* Mill.).
- b) El grado alcohólico mínimo del *anis* será de 35 % vol.
- c) En la elaboración del *anis*, solo se podrán utilizar las sustancias y preparados aromatizantes naturales definidos en el artículo 1, apartado 2, letra b), inciso i), y en el artículo 1, apartado 2, letra c), de la Directiva 88/388/CEE.

29. *Anis* destilado

- a) El *anis* destilado es el anís que contiene alcohol destilado en presencia de las semillas mencionadas en la categoría 28, letra a), y en el caso de indicaciones geográficas mástique y otras semillas, plantas o frutas aromáticas, a condición de que ese alcohol represente como mínimo el 20 % del grado alcohólico del *anis* destilado.

- b) El grado alcohólico mínimo del *anis* destilado será de 35 % vol.
- c) En la elaboración del *anis* destilado, solo se podrán utilizar las sustancias y preparados aromatizantes naturales definidos en el artículo 1, apartado 2, letra b), inciso i), y en el artículo 1, apartado 2, letra c), de la Directiva 88/388/CEE.

[...]»

- 11 Según el artículo 15, apartado 2, del citado Reglamento, las indicaciones geográficas de las bebidas espirituosas están registrada en el anexo III del propio Reglamento. Los puntos 6 y 29 de dicho anexo son del siguiente tenor:

«Categoría de productos	Indicación geográfica;	País de origen (el origen geográfico preciso se describe en la ficha técnica)
6. Aguardiente de orujo de uva		
	<i>Marc de Champagne/Eau-de-vie de marc de Champagne</i>	Francia
	[...]	[...]
	<i>Aguardente Bagaceira Bairrada</i>	Portugal
	[...]	[...]
	<i>Orujo de Galicia</i>	España
	<i>Grappa</i>	Italia
	[...]	[...]
	<i>Τσικουδιά/Tsikoudia</i>	Grecia
	<i>Τσικουδιά Κρήτης/Tsikoudia de Creta</i>	Grecia
	<i>Τσίπουρο/Tsipouro</i>	Grecia
	<i>Τσίπουρο Μακεδονίας/Tsipouro de Macedonia</i>	Grecia
	<i>Τσίπουρο Θεσσαλίας/Tsipouro de Tesalia</i>	Grecia
	<i>Τσίπουρο Τυρνάβου/Tsipouro de Tyrnavos</i>	Grecia
	<i>Eau-de-vie de marc de marque nationale luxembourgeoise</i>	Luxemburgo
	<i>Ζιβανία/Τζιβανία/Ζιβάνα/Zivania</i>	Chipre
	<i>Törkölypálinka</i>	Hungría
[...]		
29. Anís destilado		
	<i>Ouzo/Ούζο</i>	Grecia, Chipre
	<i>Ούζο Μυτιλήνης/Ouzo de Mitilene</i>	Grecia
	<i>Ούζο Πλωμαρίου/Ouzo de Plomari</i>	Grecia
	<i>Ούζο Καλαμάτας/Ouzo de Kalamata</i>	Grecia
	<i>Ούζο Θράκης/Ouzo de Tracia</i>	Grecia
	<i>Ούζο Μακεδονίας/Ouzo de Macedonia</i>	Grecia»

12 El artículo 3, apartado 1, párrafo primero, de la Directiva 92/84 dispone lo siguiente:

«A partir del 1 de enero de 1993, el tipo mínimo del impuesto especial sobre el alcohol [...] será de 550 [euros] por hectolitro de alcohol puro.»

### ***Derecho griego***

13 El artículo 4, apartado 3, letra b), de la Ley 3845/2010 (FEK A'65/6.5.2010) dispone:

«Se aplicará un impuesto especial sobre el alcohol etílico a un tipo de gravamen reducido del cincuenta por ciento (50 %), en lugar del tipo general vigente, al alcohol etílico destinado a la fabricación de ouzo o que esté contenido en el tsipouro y la tsikoudia. Este tipo reducido queda fijado en mil doscientos veinticinco (1 225) euros por hectolitro de alcohol etílico anhidro.»

14 El artículo 82 de la Ley 2960/2001 (FEK A'265/22.11.2001), en su versión modificada por la Ley 2969/2001 (FEK A'281/18.12.2001), que lleva como epígrafe «Tributación del tsipouro o de la tsikoudia de los destiladores “ocasionales” de primera categoría», está redactado en los siguientes términos:

«1. El tsipouro y la tsikoudia fabricados a partir de aguardiente de orujo y de otras sustancias autorizadas por pequeños destiladores (ocasionales), con arreglo al artículo 7, apartado E, de la Ley 2969/2001, estarán sujetos a una tributación a tanto alzado de cincuenta y nueve céntimos de euro (0,59) por kilogramo de producto acabado.

2. El pago del impuesto se efectuará en el momento de la expedición de la autorización de destilación, sobre la base de la declaración del interesado relativa a la cantidad de orujo o de otras sustancias autorizadas que tenga la intención de utilizar y de la cantidad de tsipouro o de tsikoudia que se proponga producir.

3. El despacho para el consumo se producirá sin restricción de lugar o de tiempo, mediante la expedición de los documentos tributarios previstos por la Ley.»

15 El artículo 7, apartado E, puntos 1, 3 y 8, de la Ley 2969/2001 dispone lo siguiente:

«1) Los viticultores y los productores de las demás sustancias contempladas en el apartado 2 estarán autorizados a destilar las materias primas de su producción [...] durante un período de dos meses definido entre el 1 de agosto de cada año y el 31 de julio del año siguiente para cada municipio, entidad local menor o mancomunidad por el jefe de la región aduanera de que se trate. [...]

[...]

3) Para la destilación se exigirá una autorización expedida por la oficina aduanera en cuya circunscripción esté instalado el alambique que se utilice para la destilación. Esa duración no podrá superar para cada productor un máximo de ocho períodos de 24 horas, consecutivos o separados, y dependerá de la cantidad de las materias primas destinadas a destilación. [...]

[...]

8) El producto acabado será despachado para su consumo por los propios fabricantes o por los adquirentes del mismo, con los documentos tributarios previstos en el código de contabilidad y registros, a granel, en recipientes de vidrio sin forma alguna normalizada. Si es el propio productor quien lo distribuye, el producto irá acompañado de la autorización de destilación y de la carta de pago del impuesto especial.»

### **Procedimiento administrativo previo**

- 16 La Comisión recibió una denuncia relativa a los tipos de gravamen del impuesto especial aplicables en virtud de la normativa griega a las bebidas alcohólicas denominadas tsipouro y tsikoudia. Tras examinar dicha denuncia, la Comisión envió a la República Helénica, el 28 de octubre de 2011, un escrito de requerimiento en el que le indicaba que había incumplido las obligaciones que le incumben en virtud de las Directivas 92/83 y 92/84, por un lado, y del artículo 110 TFUE, por otro.
- 17 La República Helénica respondió mediante escrito de 11 de abril de 2012, comunicando a la Comisión, entre otros extremos, su intención de modificar la normativa nacional relativa a los pequeños destiladores.
- 18 A falta de información relativa a las modificaciones legislativas anunciadas, información que se había requerido a la República Helénica mediante escrito de 20 de junio de 2012, la Comisión envió, el 27 de septiembre de 2013, un escrito de requerimiento adicional, al que la República Helénica respondió el 11 de abril de 2014.
- 19 Al no considerar satisfactoria la respuesta de la República Helénica, la Comisión envió, el 25 de septiembre de 2015, un dictamen motivado a dicho Estado miembro, en el que mantenía las imputaciones formuladas en el escrito de requerimiento y en el escrito de requerimiento adicional. La Comisión instaba a la República Helénica a adoptar las medidas necesarias para dar cumplimiento al dictamen motivado dentro de un plazo de dos meses a contar desde su recepción.
- 20 En su respuesta de 21 de enero de 2016, la República Helénica comunicó su intención de llevar a cabo una modificación de la normativa nacional existente: por un lado, disponiendo que el tipo reducido del 50 %, en relación con el tipo general nacional del impuesto especial, aplicable al tsipouro y a la tsikoudia, se haría extensible a las demás clases de aguardiente de orujo de uva procedentes de otros Estados miembros y, por otro lado, en lo que atañe la fabricación del tsipouro y de la tsikoudia por los pequeños destiladores, previendo que ese tipo reducido del 50 % se aplicaría limitando la producción a 120 kilogramos por año y por productor y destinándola únicamente al consumo privado, quedando prohibida toda comercialización.
- 21 El 11 de febrero de 2016, la Comisión comunicó a la República Helénica que con el mencionado proyecto legislativo no se cumplían las obligaciones que le incumben en virtud de las Directivas 92/83 y 92/84, por un lado, y del artículo 110 TFUE, por otro.
- 22 Al no haber recibido ninguna información adicional por parte de la República Helénica, la Comisión interpuso el presente recurso.

### **Sobre el recurso**

- 23 En apoyo de su recurso, la Comisión formula dos imputaciones basadas, por un lado, en la infracción de los artículos 19 y 21 de la Directiva 92/83, en relación con el artículo 23, apartado 2, de la misma Directiva, así como del artículo 110 TFUE, y, por otro lado, en la infracción de los artículos 19 y 21 de la Directiva 92/83, en relación con el artículo 22, apartado 1, de la misma Directiva y con el artículo 3, apartado 1, de la Directiva 92/84, así como del artículo 110 TFUE.

***Sobre la primera imputación, basada en la infracción de los artículos 19 y 21 de la Directiva 92/83, en relación con el artículo 23, apartado 2, de la misma Directiva, así como del artículo 110 TFUE***

*Alegaciones de las partes*

- 24 La primera imputación de la Comisión consta de dos partes.
- 25 Con la primera parte de esa imputación, la Comisión alega que la normativa griega sobre los impuestos especiales aplicables al tsipouro y a la tsikoudia fabricados por las empresas de destilación, denominadas «destiladoras sistemáticas», no es compatible con los artículos 19 y 21 de la Directiva 92/83, en relación con el artículo 23, apartado 2, de la misma Directiva.
- 26 A este respecto, la Comisión alega que, según los artículos 19 y 21 de la Directiva 92/83, la República Helénica está obligada a aplicar el tipo general del impuesto especial al tsipouro y a la tsikoudia, y no un tipo reducido del 50 % en relación con el tipo general. Solo podrán admitirse excepciones a ese principio cuando así lo permita expresamente el Derecho de la Unión. Ahora bien, el artículo 23 de la Directiva únicamente admite excepciones en lo que atañe a dos productos, entre los que no se encuentran ni el tsipouro ni la tsikoudia.
- 27 Queda excluida una interpretación amplia del artículo 23 de la Directiva 92/83, que constituye una excepción. En efecto, con arreglo al Reglamento n.º 1576/89, sustituido por el Reglamento n.º 110/2008, el tsipouro y la tsikoudia pertenecen a una categoría de bebidas alcohólicas totalmente distinta de aquella de la que forma parte el ouzo, contemplado en el artículo 23, apartado 2, de la Directiva 92/83. Si la República Helénica está convencida de que, habida cuenta de la similitud entre los productos de que se trata, correspondería aplicar al tsipouro y a la tsikoudia, por idénticas razones que al ouzo, la misma excepción que constituye el artículo 23 de la citada Directiva, debería iniciar los trámites requeridos a tal efecto a nivel legislativo.
- 28 En este contexto, la Comisión pone de relieve, además, que, según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, no era voluntad del legislador de la Unión permitir que los Estados miembros establecieran discrecionalmente regímenes excepcionales en relación con los previstos por la Directiva 92/83 (sentencia de 10 de abril de 2014, Comisión/Hungría, C-115/13, no publicada, EU:C:2014:253, apartado 35).
- 29 En el marco de la segunda parte de la primera imputación, la Comisión reprocha a la República Helénica haber incumplido las obligaciones resultantes tanto del párrafo primero del artículo 110 TFUE como del párrafo segundo del mismo artículo.
- 30 Por lo que respecta al artículo 110 TFUE, párrafo primero, que dispone que «ningún Estado miembro gravará directa o indirectamente los productos de los demás Estados miembros con tributos [...] superiores a los que graven directa o indirectamente los productos nacionales similares», la Comisión aduce que el concepto de similitud debe interpretarse de manera extensiva.
- 31 A este respecto, la Comisión sostiene que, para apreciar la similitud entre dos productos, procede examinar en particular sus características objetivas. Pues bien, las características enumeradas en el anexo II, punto 6, del Reglamento n.º 110/2008, relativas a los aguardientes de orujo u orujo, son las mismas características a las que también responden el tsipouro y la tsikoudia. De este modo, esos dos productos son similares al menos a todas las bebidas alcohólicas importadas que forman parte de la categoría «aguardiente de orujo u orujo», en el sentido del Reglamento n.º 110/2008.

- 32 En este contexto, la Comisión precisa que, en su opinión, la manera en la que una bebida se consume no puede considerarse un criterio de distinción entre dos bebidas, ya que las costumbres de los consumidores varían y no presentan por tanto la cualidad de un criterio inmutable.
- 33 En lo que atañe al artículo 110 TFUE, párrafo segundo, con arreglo al cual «ningún Estado miembro gravará los productos de los demás Estados miembros con tributos internos que puedan proteger indirectamente otras producciones», la Comisión considera que esa disposición prohíbe toda forma de proteccionismo fiscal indirecto en el caso de productos importados que, aunque no sean similares a productos nacionales, se encuentran no obstante en una relación de competencia, siquiera sea parcial, indirecta o potencial con algunos de ellos.
- 34 A este respecto, la Comisión subraya que el tsipouro y la tsikoudia pueden encontrarse en una situación de competencia con bebidas alcohólicas como el whisky, la ginebra y el vodka.
- 35 Por último, la Comisión señala que, en su opinión, la venta de bebidas espirituosas importadas en Grecia ha disminuido desde el año 2010 en relación con la venta de bebidas espirituosas de fabricación nacional, hecho que demuestra los efectos proteccionistas de la normativa griega sobre impuestos especiales a que se refiere el presente recurso.
- 36 La República Helénica admite, en primer lugar, por lo que atañe a la alegación de la Comisión de que la normativa griega sobre impuestos especiales aplicable al tsipouro y a la tsikoudia fabricados por las empresas de destilación, denominadas «destiladoras sistemáticas», no es compatible con los artículos 19 y 21 de la Directiva 92/83, en relación con el artículo 23, apartado 2, de la misma Directiva, que el ouzo y el tsipouro y la tsikoudia pertenecen, según el Reglamento n.º 110/2008, a categorías distintas de bebidas alcohólicas, a saber, el ouzo a la categoría «anís destilado» y el tsipouro y la tsikoudia a la categoría «aguardiente de orujo u orujo».
- 37 Según la República Helénica, tal hecho no significa necesariamente, sin embargo, que las mencionadas bebidas alcohólicas posean características o cualidades diferentes. De este modo, la aplicación del mismo tipo reducido del 50 % del impuesto especial tanto al tsipouro y a la tsikoudia como al ouzo podría basarse en el artículo 23, apartado 2, de la Directiva 92/83, sin perjuicio del hecho de que esta última disposición debe interpretarse de manera restringida.
- 38 En apoyo de su punto de vista, la República Helénica aduce que la interpretación del artículo 23, apartado 2, de la Directiva 92/83 debe efectuarse a la luz de las exigencias que se desprenden de normas de Derecho de rango superior, en este caso las que establece el artículo 110 TFUE. Pues bien, esta disposición de Derecho primario tiene por objeto prohibir toda discriminación tributaria.
- 39 Oponiéndose al argumento de la Comisión según el cual el artículo 110 TFUE tiene por objeto proteger los productos procedentes de otros Estados miembros, siendo así que el producto al que hace referencia la República Helénica en el marco de su examen del artículo 23, apartado 2, de la Directiva 92/83 es el ouzo, de producción nacional, dicho Estado miembro niega la imputación de la Comisión de haber incumplido las obligaciones resultantes del artículo 110 TFUE.
- 40 De este modo, la República Helénica alega, en segundo lugar, que la normativa griega sobre impuestos especiales en cuestión no infringe el artículo 110 TFUE, párrafo primero, que prohíbe a los Estados miembros gravar los productos de los demás Estados miembros con tributos superiores a los que gravan los productos nacionales similares. En efecto, según aquel Estado miembro, el tsipouro y la tsikoudia, con o sin aromas, difieren de las demás bebidas alcohólicas importadas, como son no solo el whisky, la ginebra o el vodka, sino también la grappa o la zivania, y, con carácter general, de las bebidas alcohólicas pertenecientes a la categoría del aguardiente de orujo.

- 41 En este contexto, la República Helénica observa que los requisitos que establece el anexo II, punto 6, del Reglamento n.º 110/2008, que debe cumplir un aguardiente de orujo, están redactados en términos muy generales y no describen las características cualitativas esenciales del producto. De este modo, no se tiene en cuenta, en particular, la materia prima utilizada, el orujo, así como tampoco el método de destilación empleado, factores ambos que tienen una influencia determinante en las características organolépticas del aguardiente obtenido.
- 42 En tercer lugar, en el marco del artículo 110 TFUE, párrafo segundo, que prohíbe a los Estados miembros gravar los productos de los demás Estados miembros con tributos interiores que puedan proteger indirectamente otras producciones, la República Helénica niega también la existencia de una relación de competencia entre, por un lado, el tsipouro y la tsikoudia y, por otro lado, otras bebidas alcohólicas, como el whisky, la ginebra o el vodka, y las pertenecientes a la categoría del aguardiente de orujo.
- 43 En este contexto, la República Helénica refuta por último las afirmaciones de la Comisión relativas a la disminución del consumo de bebidas espirituosas importadas. A este respecto, afirma que los años 2010 a 2012 estuvieron marcados por un período de crisis, por lo que no pueden tomarse en consideración para deducir conclusiones seguras y fiables acerca del consumo de las distintas categorías de bebidas espirituosas. De este modo, la República Helénica considera que no ha quedado probado el carácter proteccionista de la normativa tributaria griega en beneficio del tsipouro y de la tsikoudia, contrariamente a lo que defiende la Comisión.

#### *Apreciación del Tribunal de Justicia*

- 44 A título preliminar, procede recordar que, cuando una materia ha sido armonizada con carácter exhaustivo a escala de la Unión, cualquier medida nacional en ese ámbito debe apreciarse a la luz de las disposiciones de la medida de armonización exhaustiva y no de las normas del Tratado FUE (véanse, en este sentido, las sentencias de 14 de marzo de 2013, Comisión/Francia, C-216/11, EU:C:2013:162, apartado 27 y jurisprudencia citada, y de 10 de abril de 2014, Comisión/Hungría, C-115/13, no publicada, EU:C:2014:253, apartado 38).
- 45 A este respecto, procede declarar que la Directiva 92/83 ha armonizado exhaustivamente las estructuras de los impuestos especiales sobre el alcohol y las bebidas alcohólicas en el seno de la Unión. De este modo, según los artículos 19 y 21 de la propia Directiva, los Estados miembros fijarán, en principio, con arreglo a la Directiva 92/84, el mismo tipo de gravamen para todos los productos sujetos al impuesto especial sobre el alcohol etílico, mientras que las excepciones, que en determinadas condiciones permiten que los Estados miembros establezcan el citado tipo de gravamen a un nivel inferior al tipo mínimo, se enuncian con precisión en los artículos 22 y 23 de la Directiva 92/83 (véase, en este sentido, la sentencia de 10 de abril de 2014, Comisión/Hungría, C-115/13, no publicada, EU:C:2014:253, apartados 38 y 39).
- 46 De ello se desprende que, en su apreciación de las imputaciones formuladas por la Comisión, el Tribunal de Justicia debe limitarse a la interpretación de las Directivas 92/83 y 92/84.
- 47 En el presente asunto, la normativa nacional en cuestión aplica un tipo de gravamen reducido del 50 %, en lugar del tipo general nacional del impuesto especial, al tsipouro y a la tsikoudia fabricados por las empresas de destilación, denominadas «destiladoras sistemáticas», mientras que las bebidas alcohólicas importadas de otros Estados miembros están sujetas al tipo general del impuesto especial.

- 48 Por lo que respecta a la excepción al principio —resultante de los artículos 19 y 21 de la Directiva 92/83— de la aplicación del mismo tipo de gravamen a todos los productos sujetos al impuesto especial sobre el alcohol etílico, excepción prevista en el artículo 23 de la citada Directiva, esa disposición excepcional se refiere, de manera inequívoca, por lo que respecta a la República Helénica, exclusivamente a una «bebida espirituosa aromatizada anisada», a saber, el ouzo.
- 49 En cuanto disposición excepcional que establece una regulación que se aparta del principio general de la fijación de los tipos de gravamen de los impuestos especiales, el artículo 23, apartado 2, de la Directiva 92/83 debe interpretarse de manera restrictiva.
- 50 Pues bien, por lo que respecta a las exenciones o a las reducciones del tipo de gravamen de los impuestos especiales previstas por la Directiva 92/83 para determinadas categorías de bebidas, el Tribunal de Justicia ya ha declarado que, habida cuenta de los objetivos de esa Directiva y del tenor literal de su considerando decimoséptimo, que hace referencia a la prohibición de distorsiones de competencia en el marco del mercado interior, no era voluntad del legislador de la Unión permitir que los Estados miembros establecieran discrecionalmente regímenes excepcionales en relación con los previstos por la Directiva 92/83 (sentencia de 10 de abril de 2014, Comisión/Hungría, C-115/13, no publicada, EU:C:2014:253, apartado 35).
- 51 Aunque de las observaciones anteriores resulta que los artículos 19 y 21 de la Directiva 92/83, en relación con el artículo 23, apartado 2, de la misma Directiva, deben interpretarse en el sentido de que el tsipouro y la tsikoudia, al no formar parte —en el estado actual de la normativa de la Unión— de los productos contemplados por el régimen excepcional previsto en el artículo 23, apartado 2, de la Directiva, están sujetos al mismo tipo de gravamen del impuesto especial que todos los productos de alcohol etílico comprendidos en el ámbito de aplicación de la Directiva, procede no obstante comprobar si tal interpretación queda invalidada por la apreciación de las citadas disposiciones a la luz del artículo 110 TFUE. En efecto, la República Helénica señala que, según ese punto de vista, el artículo 23, apartado 2, de la Directiva 92/83 debería ser objeto de una interpretación amplia, que incluya al tsipouro y a la tsikoudia en su ámbito de aplicación.
- 52 A este respecto, procede recordar que, según reiterada jurisprudencia, el objetivo del artículo 110 TFUE es garantizar la libre circulación de mercancías entre los Estados miembros en condiciones normales de competencia. A tal efecto, este artículo pretende eliminar cualquier forma de protección que pueda derivarse de la aplicación de tributos internos que sean discriminatorios para los productos originarios de otros Estados miembros (véase, en este sentido, la sentencia de 7 de abril de 2011, Tatu, C-402/09, EU:C:2011:219, apartado 34 y jurisprudencia citada).
- 53 En este contexto, el Tribunal de Justicia ha declarado que la finalidad del párrafo primero del artículo 110 TFUE es garantizar la plena neutralidad de los tributos internos por lo que se refiere a la competencia entre productos que ya se encuentran en el mercado nacional y productos importados (véase, en este sentido, la sentencia de 7 de abril de 2011, Tatu, C-402/09, EU:C:2011:219, apartado 35 y jurisprudencia citada).
- 54 Por tanto, de los términos del artículo 110 TFUE resulta claramente que el principio de neutralidad fiscal, invocado por la República Helénica, se refiere únicamente a la igualdad de trato entre los productos nacionales y los productos importados. Ahora bien, los productos a los que hace referencia la República Helénica en el marco del artículo 23, apartado 2, de la Directiva 92/83, en el presente asunto el ouzo así como el tsipouro y la tsikoudia, son productos de fabricación nacional.
- 55 Sentado lo anterior, procede recordar que, si bien el Tribunal de Justicia ha reconocido que el principio de neutralidad fiscal puede ser el reflejo, en un contexto distinto, del principio de igualdad de trato (véase, en este sentido, la sentencia de 10 de noviembre de 2011, The Rank Group, C-259/10 y C-260/10, EU:C:2011:719, apartado 61 y jurisprudencia citada), también ha precisado que el principio de neutralidad fiscal no permite, por sí mismo, ampliar el ámbito de aplicación de una

exención. En efecto, este principio no es una norma de Derecho primario, sino un principio de interpretación que debe aplicarse junto con el principio de interpretación estricta de las exenciones (véase, en este sentido, la sentencia de 19 de julio de 2012, Deutsche Bank, C-44/11, EU:C:2012:484, apartado 45).

- 56 Pues bien, como se ha declarado en el apartado 48 de la presente sentencia, el artículo 23, apartado 2, de la Directiva 92/83 es una disposición que establece una excepción y que es clara y precisa.
- 57 Por consiguiente, procede rechazar el planteamiento de la República Helénica mediante el que se propugna interpretar de un modo amplio la citada disposición, a la luz del artículo 110 TFUE, incluyendo así el tsipouro y la tsikoudia.
- 58 En tales circunstancias, procede estimar la primera imputación.

***Sobre la segunda imputación, basada en la infracción de los artículos 19 y 21 de la Directiva 92/83, en relación con el artículo 22, apartado 1, de la misma Directiva y con el artículo 3, apartado 1, de la Directiva 92/84, así como del artículo 110 TFUE***

*Alegaciones de las partes*

- 59 La segunda imputación de la Comisión consta de dos partes.
- 60 Con la primera parte de la segunda imputación, la Comisión alega que la normativa griega sobre impuestos especiales aplicable al tsipouro y a la tsikoudia fabricados por los pequeños destiladores, denominados «ocasionales», no es compatible con los artículos 19 y 21 de la Directiva 92/83, en relación con el artículo 22, apartado 1, de la misma Directiva y con el artículo 3, apartado 1, de la Directiva 92/84.
- 61 A este respecto, la Comisión recuerda que, según los artículos 19 y 21 de la Directiva 92/83, la República Helénica debe aplicar, en principio, el mismo tipo de gravamen del impuesto especial, establecido con arreglo a la Directiva 92/84, a todos los productos sujetos al impuesto especial sobre el alcohol etílico. Únicamente con carácter excepcional, y dentro de los límites que impone el artículo 22 de la propia Directiva, los Estados miembros podrán aplicar tipos reducidos del impuesto especial al alcohol etílico cuando este alcohol lo producen pequeñas destilerías.
- 62 La Comisión señala que, según la normativa griega sobre los impuestos especiales de que se trata, por un lado, el tsipouro y la tsikoudia producidos por los pequeños destiladores están sujetos a una tributación de 0,59 euros por kilogramo, lo que corresponde a 59 euros por hectolitro. Pues bien, tal tributación está claramente por debajo del 50 % de la reducción, permitida en virtud del artículo 22, apartado 1, de la Directiva 92/83, respecto del tipo general nacional mínimo del impuesto especial, fijado, con arreglo al artículo 3, apartado 1, de la Directiva 92/84, en 550 euros por hectolitro de alcohol puro.
- 63 Según la Comisión, por otro lado, la citada normativa griega no prevé, para las pequeñas destilerías, denominadas «ocasionales», cantidades máximas de producción situadas dentro de los límites fijados en el artículo 22, apartado 1, de la Directiva 92/83, en este caso una producción de menos de diez hectolitros de alcohol puro por año.
- 64 En el marco de la segunda parte de la segunda imputación, la Comisión reprocha a la República Helénica, en lo que atañe a la normativa de dicho Estado sobre impuestos especiales aplicable al tsipouro y a la tsikoudia fabricados por los pequeños destiladores, denominados «ocasionales», haber

incumplido las obligaciones resultantes tanto del párrafo primero del artículo 110 TFUE como del párrafo segundo del mismo artículo. A este respecto, la Comisión se remite a su argumentación expuesta en los apartados 29 a 35 de la presente sentencia.

- 65 La República Helénica observa que los pequeños destiladores, denominados «ocasionales», del tsipouro y de la tsikoudia operan en un marco nacional específico que tiene en cuenta una práctica tradicional de larga duración. La venta del tsipouro y de la tsikoudia, productos que se elaboran en aparatos de una gran sencillez, se realiza únicamente a granel, entre particulares, y no ha sido nunca objeto de transacciones intracomunitarias.
- 66 Por lo que respecta al impuesto aplicado, puntual y a tanto alzado, como prevé el artículo 22, apartado 4, de la Directiva 92/83, tal impuesto reviste carácter simbólico, siendo su principal objetivo controlar que se respete el marco muy estricto en el que deben actuar los pequeños destiladores, denominados «ocasionales».
- 67 En este contexto, la República Helénica hace referencia, además, al acta del Consejo «Ecofin» de 19 de octubre de 1992, según la cual los Estados miembros que eximen tradicionalmente la producción de pequeñas cantidades de alcohol destinadas al consumo privado pueden continuar aplicando tales exenciones.

#### *Apreciación del Tribunal de Justicia*

- 68 Como se ha recordado en el apartado 45 de la presente sentencia, las estructuras de los impuestos especiales sobre el alcohol y las bebidas alcohólicas han sido armonizadas en el seno de la Unión, en particular por lo que respecta a las condiciones bajo las cuales los Estados miembros pueden fijar el tipo de gravamen del impuesto especial a un nivel inferior al del tipo mínimo. En consecuencia, la segunda imputación debe examinarse únicamente en relación con las disposiciones de las Directivas 92/83 y 92/84 que constituyen el objeto de su primera parte.
- 69 La Comisión alega que la normativa griega sobre impuestos especiales prevé para el tsipouro y la tsikoudia fabricados por los pequeños destiladores, denominados «ocasionales», una tributación de 59 euros por hectolitro, que está claramente por debajo del 50 % de la reducción, permitida en virtud del artículo 22, apartado 1, de la Directiva 92/83, respecto del tipo general nacional mínimo del impuesto especial, fijado, con arreglo al artículo 3, apartado 1, de la Directiva 92/84, en 550 euros por hectolitro de alcohol puro.
- 70 En lo que atañe a dicha argumentación, procede recordar, en primer lugar, que ha quedado acreditado que los tipos de gravamen mínimos del impuesto especial sobre el alcohol etílico, previstos en los artículos 19 y 21 de la Directiva 92/83, en relación con el artículo 3 de la Directiva 92/84, no los cumple la normativa griega sobre impuestos especiales en lo relativo al tsipouro y a la tsikoudia fabricados por los pequeños destiladores, denominados «ocasionales».
- 71 Procede hacer constar, a continuación, que la Directiva 92/83 prevé ciertamente exenciones o reducciones de los tipos de gravamen de los impuestos especiales en lo que atañe a determinadas categorías de bebidas o a determinados Estados miembros. No obstante, habida cuenta de los objetivos de esa Directiva y del tenor literal de su decimoséptimo considerando, que recuerda que los eventuales tipos impositivos reducidos no deben dar lugar a distorsiones de competencia en el marco del mercado interior, procede llegar a la conclusión de que no era voluntad del legislador de la Unión permitir que los Estados miembros establecieran discrecionalmente regímenes excepcionales en relación con los previstos por la Directiva 92/83.

- 72 De este modo, según reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, por lo que respecta a los efectos de las exenciones de pequeñas cantidades del alcohol etílico en el mercado interior, cuando una materia ha sido armonizada a escala de la Unión, cualquier medida nacional en ese ámbito debe apreciarse a la luz de las disposiciones de la medida de armonización (véase, en este sentido, la sentencia de 10 de abril de 2014, Comisión/Hungría, C-115/13, no publicada, EU:C:2014:253, apartado 38 y jurisprudencia citada).
- 73 En este contexto, las Directivas 92/83 y 92/84 establecen los tipos de gravamen mínimos de los impuestos especiales sobre el alcohol etílico sin supeditar su aplicación a los efectos que la producción y el consumo privado de ese alcohol puedan tener en el mercado. Por tanto, el argumento de la República Helénica en el sentido de que la venta del tsipouro y de la tsikoudia, entre particulares, no ha sido nunca objeto de transacciones intracomunitarias, carece de pertinencia.
- 74 En lo que atañe, por último, al argumento de la República Helénica en el sentido de que los pequeños destiladores —denominados «ocasionales»— del tsipouro y de la tsikoudia operan en un marco nacional específico que tiene en cuenta una práctica nacional de larga duración, procede subrayar que, aunque el decimosexto considerando de la Directiva 92/83 afirma que los Estados miembros están autorizados para la aplicación de tipos reducidos o exenciones a determinados productos regionales y tradicionales, ello no significa, sin embargo, que una tradición nacional pueda, por sí misma, eximir a dichos Estados miembros de sus obligaciones derivadas del Derecho de la Unión (véase, en este sentido, la sentencia de 10 de abril de 2014, Comisión/Hungría, C-115/13, no publicada, EU:C:2014:253, apartado 44 y jurisprudencia citada).
- 75 En aras de la exhaustividad, debe precisarse que una declaración contenida en el acta de un Consejo «Ecofin» no puede poner en entredicho el análisis efectuado en los apartados 71 a 74 de la presente sentencia. En efecto, según reiterada jurisprudencia, las declaraciones formuladas durante los trabajos preparatorios que preceden a la adopción de una Directiva no pueden tenerse en cuenta para la interpretación de la Directiva cuando el contenido de las declaraciones no se plasme de algún modo en el texto de la disposición de que se trate y las declaraciones no tengan, por consiguiente, alcance jurídico (sentencia de 10 de abril de 2014, Comisión/Hungría, C-115/13, no publicada, EU:C:2014:253, apartado 36 y jurisprudencia citada).
- 76 De las consideraciones anteriores se desprende que, al adoptar y aplicar una normativa que dispone que, en las condiciones que define, la producción de tsipouro y de la tsikoudia efectuada por los pequeños destiladores, denominados «ocasionales», estará sujeta a un tipo de gravamen del impuesto especial de 59 euros por hectolitro, la República Helénica ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud de los artículos 19 y 21 de la Directiva 92/83, en relación con el artículo 22, apartado 1, de la misma Directiva y con el artículo 3, apartado 1, de la Directiva 92/84.
- 77 De las consideraciones anteriores resulta que debe estimarse la segunda imputación.
- 78 Habida cuenta de todas las consideraciones anteriores, procede declarar que la República Helénica ha incumplido las obligaciones que le incumben:
- en virtud de los artículos 19 y 21 de la Directiva 92/83, en relación con el artículo 23, apartado 2, de la misma Directiva, al adoptar y mantener en vigor una normativa que aplica, en lugar del tipo general nacional del impuesto especial, un tipo de gravamen reducido del 50 % al tsipouro y a la tsikoudia fabricados por las empresas de destilación, denominadas «destiladoras sistemáticas», y
  - en virtud de los artículos 19 y 21 de la Directiva 92/83, en relación con el artículo 22, apartado 1, de la misma Directiva y con el artículo 3, apartado 1, de la Directiva 92/84, al adoptar y mantener en vigor una normativa que aplica, en las condiciones previstas por la propia normativa, un tipo de gravamen superreducido del impuesto especial al tsipouro y a la tsikoudia fabricados por los pequeños destiladores, denominados «ocasionales».

## **Costas**

- 79 A tenor del artículo 138, apartado 1, del Reglamento de Procedimiento del Tribunal de Justicia, la parte que haya visto desestimadas sus pretensiones será condenada en costas, si así lo hubiera solicitado la otra parte. Al haber solicitado la Comisión la condena en costas de la República Helénica y al haber sido desestimadas las pretensiones formuladas por esta, procede condenarla en costas.

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

**1) Declarar que la República Helénica ha incumplido las obligaciones que le incumben:**

- en virtud de los artículos 19 y 21 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 relación con el artículo 23, apartado 2, de la misma Directiva, al adoptar y mantener en vigor una normativa que aplica, en lugar del tipo general nacional del impuesto especial, un tipo de gravamen reducido del 50 % al tsipouro y a la tsikoudia fabricados por las empresas de destilación, denominadas «destiladoras sistemáticas», y
- en virtud de los artículos 19 y 21 de la Directiva 92/83, en relación con el artículo 22, apartado 1, de la misma Directiva y con el artículo 3, apartado 1, de la Directiva 92/84/CEE del Consejo, de 19 de octubre de 1992, relativa a la aproximación de los tipos del impuesto especial sobre el alcohol y las bebidas alcohólicas, al adoptar y mantener en vigor una normativa que aplica, en las condiciones previstas por la propia normativa, un tipo de gravamen superreducido del impuesto especial al tsipouro y a la tsikoudia fabricados por los pequeños destiladores, denominados «ocasionales».

**2) Condenar en costas a la República Helénica.**

Firmas