

Asunto C-674/19**Resumen de la petición de decisión prejudicial con arreglo al artículo 98, apartado 1, del Reglamento de Procedimiento del Tribunal de Justicia****Fecha de recepción:**

10 de septiembre de 2019

Órgano jurisdiccional remitente:

Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo) (Lituania)

Fecha de la resolución de remisión:

4 de septiembre de 2019

Parte recurrente:

«Skonis ir kvapas» UAB

Parte recurrida:

Muitinės departamentas prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (Servicio de Aduanas del Ministerio de Hacienda)

Objeto del procedimiento principal

El procedimiento de recurso actualmente en tramitación tiene por objeto un litigio en materia tributaria entre "Skonis ir kvapas" UAB, una sociedad de responsabilidad limitada, y la Administración tributaria, en relación con el cálculo del impuesto especial y del impuesto sobre el valor añadido que gravan las importaciones. Las partes debaten esencialmente sobre si el tabaco para pipa de agua importado por la recurrente debe considerarse tabaco para fumar y estar sujeto en su integridad (esto es, en todos sus elementos constitutivos) al pago del impuesto especial o si, por el contrario, lo que está sujeto a este impuesto es únicamente el tabaco contenido en dicho producto.

Objeto y fundamento jurídico de la petición de decisión prejudicial

Interpretación de los artículos 2, apartado 2, y 5, apartado 1, de la Directiva 2011/64/EU del Consejo, de 21 de junio de 2011, relativa a la estructura y los

tipos del impuesto especial que grava las labores del tabaco (en lo sucesivo, «Directiva 2011/64»); interpretación del Reglamento (CEE) n.º 2658/87 del Consejo, de 23 de julio de 1987, relativo a la nomenclatura arancelaria y estadística y al arancel aduanero común; e interpretación de las disposiciones de la nomenclatura combinada (en lo sucesivo, «NC») que figuran en el anexo I del arancel aduanero común.

Párrafo tercero del artículo 267 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea.

Cuestiones prejudiciales

1) ¿Debe interpretarse el artículo 2, apartado 2, de la Directiva 2011/64/UE del Consejo, de 21 de junio de 2011, relativa a la estructura y a los tipos del impuesto especial que grava las labores del tabaco, en el sentido de que el tabaco para pipa de agua, como el que se examina en el presente asunto [es decir, el compuesto de tabaco (hasta un 24 %), jarabe de azúcar, glicerina, aromatizantes y conservantes], debe considerarse «constituido [...] parcialmente por sustancias distintas del tabaco» a efectos de la aplicación de dicha disposición?

2) ¿Debe interpretarse el artículo 5, apartado 1, de la Directiva 2011/64/UE, incluidos los casos en que debe leerse en relación con el artículo 2, apartado 2, de dicha Directiva, en el sentido de que, cuando el tabaco que forme parte de una mezcla para fumar —en el caso de autos, el tabaco para pipa de agua (el producto controvertido en el presente asunto)— cumpla los criterios enumerados en el artículo 5, apartado 1, de la Directiva 2011/64/UE, toda la mezcla debe considerarse tabaco para fumar, con independencia de las demás sustancias que contenga?

3) Si la segunda cuestión recibe una respuesta negativa, ¿debe interpretarse el artículo 2, apartado 2 o el artículo 5, apartado 1, de la Directiva 2011/64/UE en el sentido de que, a efectos de la aplicación de dicha Directiva, todo el producto controvertido, como el del procedimiento principal, elaborado mediante la mezcla de picadura fina de tabaco con otras sustancias líquidas y normalmente finas (jarabe de azúcar, glicerina, aromatizantes y conservantes), debe considerarse tabaco para fumar?

4) Si la segunda cuestión se responde negativamente y las cuestiones primera y tercera se responden afirmativamente, ¿deben interpretarse las disposiciones de la partida 2403 de la Nomenclatura Combinada que figuran en el anexo I del Reglamento (CEE) n.º 2658/87 del Consejo, de 23 de julio de 1987, relativo a la nomenclatura arancelaria y estadística y al arancel aduanero común, en su versión modificada por el Reglamento (UE) n.º 1006/2011 de la Comisión, de 27 de septiembre de 2011, el Reglamento de Ejecución de la Comisión (UE) n.º 927/2012, de 9 de octubre de 2012, el Reglamento de Ejecución de la Comisión (UE) n.º 1001/2013, de 4 de octubre de 2013 y el Reglamento de Ejecución de la Comisión (UE) n.º 1101/2014, de 16 de octubre de 2014, en el

sentido de que los componentes del tabaco para pipa de agua tales como: 1) el jarabe de azúcar, 2) los aromatizantes o 3) la glicerina, no deben tratarse como «sucedáneos del tabaco»?

Disposiciones del Derecho de la Unión invocadas

Considerandos 2 y 9 y artículos 2, apartado 2; 5, apartado 1; y 14, apartado 1, letra b), de la Directiva 2011/64/UE del Consejo, de 21 de junio de 2011, relativa a la estructura y a los tipos del impuesto especial que grava las labores del tabaco.

El capítulo 24 de la sección IV de la segunda parte de la nomenclatura combinada que figura en el anexo I del Reglamento (CEE) n.º 2658/87 del Consejo, de 23 de julio de 1987, relativo a la nomenclatura arancelaria y estadística y al arancel aduanero común, en su versión modificada por el Reglamento (UE) n.º 1006/2011 de la Comisión, de 27 de septiembre de 2011, el Reglamento de Ejecución de la Comisión (UE) n.º 927/2012, de 9 de octubre de 2012, el Reglamento de Ejecución de la Comisión (UE) n.º 1001/2013, de 4 de octubre de 2013 y el Reglamento de Ejecución de la Comisión (UE) n.º 1101/2014, de 16 de octubre de 2014.

Disposiciones de Derecho nacional invocadas

Lietuvos Respublikos akcizų įstatymas (Ley sobre Impuestos Especiales de la República de Lituania): El artículo 3, apartado 27, que define el término «tabaco para fumar»; el artículo 3, apartado 35, que define el término «cigarros puros y cigarrillos»; el artículo 3, apartado 36, según el cual los productos compuestos total o parcialmente por sucedáneos del tabaco se consideran tabaco para fumar; y el artículo 31, apartado 2, que fija el tipo del impuesto especial aplicable al tabaco para fumar.

Breve exposición de los hechos y del procedimiento principal

- 1 Entre 2012 y 2015, la recurrente (una empresa establecida en Lituania que se dedica, entre otras cosas, a la venta al por menor de una serie de productos del tabaco) importó en la República de Lituania diversas cantidades de tabaco para pipa de agua, consistentes en productos del tabaco que contenían tabaco (hasta un 24 %), jarabe de azúcar (47 %), glicerina en forma de humectante (27 %), aromatizantes (2 %) y sorbato de potasio en forma de conservante (menos de 1 g por kg) (en lo sucesivo, «el producto controvertido»), en envases de 50 o 250 gramos.
- 2 En las declaraciones correspondientes, dichas mercancías fueron clasificadas en la subpartida 2403 11 00 de la NC vigente durante el período de referencia como «tabaco para pipa de agua» y, además, en el código nacional X203, como «tabaco

para fumar sujeto al impuesto especial, tal como se establece en el artículo 31, apartado 2, de la Ley sobre Impuestos Especiales.

- 3 El tabaco para pipa de agua es un producto del tabaco que la recurrente distribuye y que los consumidores compran con la finalidad de fumarlo. Este producto está destinado a utilizarse en pipas de agua y el humo que se inhala se produce al quemarlo o calentarlo, es decir, el humo que se inhala lo producen todos los componentes (sustancias) del producto controvertido que arden al mismo tiempo; el producto puede fumarse tal cual, mientras que el jarabe de azúcar, el tabaco y los aromatizantes que en él se contienen se destinan, primordialmente, a dotar de cierto sabor al humo.
- 4 Tras examinar las declaraciones de importación electrónicas presentadas por la empresa, la autoridad aduanera de la región de Vilna determinó que la recurrente había indicado un peso (neto) para el producto controvertido que no se correspondía con los datos que figuraban en las facturas y en los documentos de envasado, puesto que solo había declarado el peso (neto) del tabaco que figuraba en el producto controvertido, esto es, el peso neto de un componente, y no el peso neto del producto controvertido en su totalidad. Al considerar que, con arreglo a las disposiciones del Derecho nacional, todo el producto controvertido, y no meramente el tabaco que el mismo contenía, debía tratarse como tabaco para fumar sujeto al impuesto especial, dicha autoridad fiscal regional calculó, mediante un informe de inspección de 23 de agosto de 2017 (en lo sucesivo, «el Informe»), que la sociedad tendría que pagar adicionalmente 1 308 750,28 euros en concepto de impuesto especial, 274 837,74 euros en concepto de IVA a la importación, 512 513 euros en concepto de intereses de demora en el pago del impuesto especial y 43 532 euros en concepto de intereses de demora en el pago del IVA a la importación. Asimismo, impuso a la recurrente una multa de 158 359 euros.
- 5 Tras examinar el recurso interpuesto contra esa resolución de la autoridad aduanera de la región de Vilna, la recurrida confirmó el citado Informe mediante resolución de 14 de noviembre de 2017 y se negó a acceder a la solicitud de la sociedad de que se le eximiera del pago de los intereses de demora y de la multa impuesta.
- 6 Puesto que no estaba de acuerdo con las resoluciones de las autoridades tributarias y dado que consideraba, entre otras cosas, que el impuesto especial solo debía gravar el tabaco contenido en el producto controvertido y no el producto controvertido en su totalidad, la recurrente interpuso un recurso contra dichas resoluciones ante la Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (Comisión de Recursos Tributarios adscrita al Gobierno de la República de Lituania), que confirmó los importes de los impuestos calculados en el Informe y ordenó su pago, pero que exoneró a la sociedad de los intereses de demora impuestos.

- 7 Dado que el Vilniaus apygardos administracinis teismas (Tribunal Regional de lo Contencioso Administrativo de Vilna), en su examen del litigio relativo a las resoluciones de la autoridad tributaria regional, la recurrida y la Comisión de Recursos Tributarios, también confirmaron dichas resoluciones; la recurrente interpuso recurso de apelación contra las referidas resoluciones ante el Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (Tribunal Supremo de lo Contencioso Administrativo de Lituania).

Breve exposición de los motivos de la remisión

Sobre el reconocimiento de que el producto controvertido «está compuesto en parte por sustancias distintas del tabaco» en el sentido del artículo 2, apartado 2, de la Directiva 2011/64

- 8 El legislador de la UE no especifica en el artículo 2, apartado 2, de la Directiva 2011/64 de qué «sustancias distintas» debe estar compuesto el producto para que pueda considerarse como tabaco manufacturado.
- 9 Por lo que se refiere a este aspecto, puede parecer en un primer momento que este concepto no abarca cualquier sustancia, sino únicamente las sustancias que son sustitutivas del tabaco en un determinado producto del tabaco manufacturado, es decir, las sustancias que tienen la misma finalidad (desempeñan la misma función) que el tabaco en un producto concreto. En efecto, no cabe duda de que, en el caso de los cigarrillos, por ejemplo, los papeles para cigarrillos no son «sustancias distintas» a efectos de la aplicación del artículo 2, apartado 2, de la Directiva 2011/64.
- 10 Las sustancias distintas del tabaco que se encuentran en el tabaco para pipa de agua, tal como se define, entre otros, en la nota de subpartida 1 del capítulo 24 de la NC, son los ingredientes habituales de un producto de este tipo y su presencia responde a las expectativas de los consumidores. Por consiguiente, suponiendo que el concepto en cuestión («sustancias distintas») se utilice para referirse a sustancias que sustituyen al tabaco en el producto, es necesario examinar si el producto controvertido, con independencia de las proporciones de tabaco y de otras sustancias que contenga, entra efectivamente dentro del ámbito de aplicación del artículo 2, apartado 2, de la Directiva 2011/64.
- 11 Dicho esto, el tabaco que contiene un producto del tabaco destinado a ser fumado, se quema o se calienta para que emita un humo de un sabor determinado que se inhala. A este respecto, la recurrente no discute el hecho de que el jarabe de azúcar y los aromas que contiene el producto controvertido están destinados principalmente a conferir a dicho humo un cierto sabor, es decir que, en ese sentido particular, estas sustancias que contiene el producto controvertido se utilizan esencialmente para los mismos fines que el tabaco presente en el mismo.
- 12 Además, dado que la Directiva 2011/64 no ofrece una definición clara del término «sustancias distintas», puede afirmarse que estos términos se utilizan aquí en el

sentido más amplio posible, es decir, que comprenden todas las sustancias, con independencia de su finalidad y de su relación con el tabaco que contiene el producto.

- 13 Habida cuenta de lo anterior, procede, ante todo, plantear al Tribunal de Justicia la primera cuestión prejudicial.

Sobre el reconocimiento del producto controvertido como producto que cumple los criterios de «tabaco para fumar».

- 14 A continuación, al examinar si los productos controvertidos cumplen los criterios enumerados en el artículo 5, apartado 1, de la Directiva 2011/64 (tanto individualmente como en relación con el artículo 2, apartado 2, de dicha Directiva), debe señalarse, en primer lugar, que dichos productos pueden «fumarse sin transformación industrial ulterior» en el sentido del artículo 5, apartado 1, letra a) [véase, a este respecto, entre otras, la sentencia del Tribunal de Justicia de 6 de abril de 2017, Eko-Tabak, C-638/15, EU:C:2017:277, apartados 30 a 32) y que también «puedan fumarse» en el sentido de la letra b) del apartado 1 del artículo 5.
- 15 El artículo 5, apartado 1, letra a), de la Directiva 2011/64 también establece un segundo criterio obligatorio, esto es, que el tabaco para fumar es un producto «cortado o fraccionado de otra forma, hilado o prensado en placas».
- 16 Los datos reunidos en el procedimiento principal indican que no cabe duda de que el tabaco contenido en el producto controvertido está «fraccionado» en el sentido del artículo 5, apartado 1, letra a), de la Directiva 2011/64/CE. El tabaco que contiene el producto controvertido, destinado a ser fumado sin transformación ulterior y utilizado por los consumidores como un producto que contiene nicotina, cuando se fuma, se utiliza para su finalidad principal y primaria, que consiste en obtener, mediante la quema o calentamiento, un humo que contiene nicotina para ser inhalado.
- 17 Un análisis sistémico de las disposiciones de la Directiva 2011/64 muestra que el impuesto especial debe aplicarse a todas las labores del tabaco, es decir, a los productos pertinentes, incluidos los que se consideran tabaco para fumar, y no al tabaco que contienen (la cantidad específica de tabaco). Esto, a su vez, lleva a la conclusión de que, en un asunto como el del procedimiento principal, es improbable que los demás elementos constitutivos del producto controvertido puedan hacer que todo el producto no sea reconocible como tabaco para fumar en el sentido del artículo 5, apartado 1, de la Directiva 2011/64/CE.
- 18 Una apreciación en sentido contrario sería probablemente incompatible con los objetivos de la Directiva en cuestión, tal como se exponen en sus considerandos 2 y 9, y no cumpliría el requisito de que las distintas categorías de labores del tabaco se definan sobre la base de criterios relativos a sus características y a su uso (sentencia del Tribunal de Justicia de 11 de abril de 2019, Skonis ir kvapas, C-638/17, EU:C:2019:316, apartado 41).

- 19 Así pues, la segunda cuestión se plantea al Tribunal de Justicia para que éste se pronuncie con carácter prejudicial con el fin de confirmar o invalidar esta apreciación.

Sobre la clasificación del producto controvertido con arreglo al artículo 5, apartado 1, de la Directiva 2011/64/CE

- 20 En caso de respuesta negativa del Tribunal de Justicia a la cuestión anterior, es decir, si se determina que, aún a la luz de circunstancias como las del procedimiento principal, resulta necesario centrarse en la totalidad del producto controvertido (todas las sustancias que constituyen la mezcla controvertida), es necesario, para considerar que el producto es tabaco para fumar con el fin de someterlo al impuesto especial, examinar, en primer lugar, si se cumple el requisito establecido en el artículo 5, apartado 1, letra a), de la Directiva 2011/64/CE («cortado o fraccionado de otra forma»).
- 21 Como ha declarado el Tribunal de Justicia, dado que en dicha Directiva no existe una definición de los términos «cortado» y «fraccionado», hay que remitirse, para determinar su alcance, a su sentido general y comúnmente admitido; esos términos, cuyo sentido habitual es especialmente amplio, designan, en particular, en lo que respecta al primero, el resultado de la operación consistente en separar una parte o un trozo de algo mediante un instrumento cortante y, por lo que se refiere al segundo, el resultado de la operación consistente en desmembrar o dividir algo (sentencia del Tribunal de Justicia de 6 de abril de 2017, Eko-Tabak, C-638/15, EU:C:2017:277, apartado 28).
- 22 Dado que el producto controvertido es una mezcla, sería lógico suponer que, al examinar el criterio de «corte» o «fraccionamiento» en el sentido del artículo 2, apartado 2, o del artículo 5, apartado 1, letra a), de la Directiva 2011/64, se deberían valorar las sustancias que constituyen el producto.
- 23 Por lo que respecta a este último aspecto, habida cuenta de las distintas versiones lingüísticas del artículo 5, apartado 1, letra a), de la Directiva 2011/64 (por ejemplo, en inglés «otherwise split» o en francés «fractionné d'une autre façon»), es posible considerar que las sustancias en cuestión distintas del tabaco (jarabe de azúcar, glicerina, aromatizantes y el conservante mencionado) pueden cumplir los criterios de que se trata, con independencia de que el producto controvertido esté compuesto principalmente por sustancias líquidas (viscosas) y, por lo general, finas. Esta opinión podría estar en consonancia con la interpretación recogida en el apartado 24 de la sentencia del Tribunal de Justicia en el asunto Eko-Tabak, según la cual el concepto de «tabaco para fumar» no puede interpretarse de manera restrictiva.
- 24 Por otra parte, los ingredientes distintos del tabaco también permiten adoptar la postura contraria en cuanto a si la mezcla de sustancias normalmente líquidas o finas, o la división de la mezcla final en cantidades más pequeñas, puede considerarse «cortado» o «fraccionado» en el sentido del artículo 5, apartado 1,

letra a), de la Directiva 2011/64. En efecto, el concepto que define un producto sujeto al impuesto especial debe ser objetivo, razón por la cual la evaluación del criterio en cuestión («cortado» o «fraccionado») no debe depender de la existencia de una mayor cantidad de sustancias líquidas u otras sustancias normalmente finas, utilizadas para la fabricación del producto controvertido.

- 25 Asimismo, es necesario examinar si los productos controvertidos reúnen las características del tabaco para fumar enumeradas en el artículo 5, apartado 1, letra b), de la Directiva 2011/64. El considerando 8 de la Directiva 2011/64 establece, entre otras cosas, que «los desechos de tabaco [deben] definirse claramente», lo que lleva a la conclusión de que el concepto de «desechos de tabaco» al que se refiere dicho considerando no puede interpretarse en sentido amplio. A su vez, el producto controvertido propiamente dicho, aunque esté destinado al comercio al por menor, no debe considerarse como un desecho ni como un subproducto; no existen datos que acrediten que los ingredientes individuales del producto controvertido puedan considerarse como tales.
- 26 Ahora bien, a falta de jurisprudencia del Tribunal de Justicia, el hecho de que el producto controvertido se fabrique mediante la transformación del tabaco, es decir, mediante su mezcla con otras sustancias, no permite excluir que dicho producto, que solo contiene un 24 % de tabaco, pueda considerarse un subproducto obtenido de la transformación del tabaco en el sentido del artículo 5, apartado 1, letra b), de la Directiva 2011/64.
- 27 La tercera cuestión prejudicial se plantea, por lo tanto, con el fin de disipar estas dudas que han surgido.

Sobre el concepto de «sucedáneos del tabaco»

- 28 En el caso de que el Tribunal de Justicia responda afirmativamente a la tercera cuestión y confirme: 1) que las relaciones objeto del presente litigio están sujetas al artículo 2, apartado 2, de la Directiva 2011/64 y 2) que la decisión sobre si el producto controvertido debe considerarse tabaco para fumar ha de tomarse analizando si los criterios enumerados en el artículo 5, apartado 1, se cumplen no solo en el caso del tabaco, sino también en el de las demás sustancias que lo componen, el procedimiento principal plantea asimismo la cuestión de la posible falta de adecuación de la transposición de la Directiva 2011/64 al Derecho nacional. La cuestión es, en concreto, si el artículo 3, apartado 36, de la Ley sobre Impuestos Especiales, relativo a los productos considerados tabaco para fumar, es compatible con el artículo 2, apartado 2, de la Directiva 2011/64.
- 29 En efecto, esta disposición de la legislación del Derecho de la Unión que define la composición del producto hace referencia a «sustancias distintas», mientras que la legislación nacional utiliza el término «sucedáneos del tabaco».
- 30 La fase actual del procedimiento que nos ocupa lleva razonablemente a la conclusión de que este concepto («sucedáneos del tabaco») coincide con el utilizado en la NC.

- 31 Esta Sala está de acuerdo en que las disposiciones de la Directiva 2011/64 que definen el producto sujeto al impuesto especial no se remiten a la NC (véase, a este respecto, la sentencia del Tribunal de Justicia de 11 de abril de 2019, Skonis ir kvapas, C-638/17, EU:C:2019:316, apartado 46). En el presente caso, sin embargo, el contenido de las disposiciones de la NC es pertinente para la aplicación de las disposiciones nacionales y para decidir sobre el efecto que la posible inadecuación de la transposición de la legislación de la UE podría tener en las obligaciones de la recurrente.
- 32 La recurrente clasificó el producto controvertido en la subpartida 2403 11 00 de la NC como «Tabaco para pipa de agua a que se refiere la nota 1 de subpartida de este capítulo». En dicha nota se establece que, «en la subpartida 2403 11, se considera tabaco para pipa de agua el tabaco destinado a ser fumado en una pipa de agua y que está constituido por una mezcla de tabaco y glicerol, incluso con aceites y extractos aromáticos, melaza o azúcar, e incluso aromatizado o saborizado con frutas [...]».
- 33 La subpartida anterior se atribuye a la partida 2403 de la NC «Tabaco para fumar, incluso con sucedáneos de tabaco en cualquier proporción».
- 34 Esto lleva a la conclusión de que *todo* el tabaco para pipa de agua, según se define en la nota 1 de subpartida mencionada, tiene la consideración de tabaco para fumar y que es posible que los elementos distintos del tabaco que lo componen enumerados en dicha nota (glicerol/glicerina, azúcar, melaza, etc.), no deban considerarse «sucedáneos del tabaco».
- 35 Esto se ve confirmado en parte por la segunda frase de la nota de subpartida 2403 11 00 de la NC («[...] los productos para pipa de agua que no contengan tabaco se excluyen de esta subpartida») y en las notas explicativas de la NC (DO 2019 C 119, p. 1) (en lo sucesivo «Notas Explicativas») de la subpartida 2403 99 90 de la NC, en las que se indica que se incluye en esta subpartida al «producto para fumar (por ejemplo, el tabaco para pipas de agua) constituido en su totalidad por sucedáneos del tabaco y *sustancias distintas del tabaco*.»
- 36 El hecho de que, a efectos de la NC, los «sucedáneos del tabaco» incluyan sustancias que, por su finalidad, están destinadas a sustituir al tabaco que (normalmente) contiene el producto, se ve confirmado no solo por el significado lingüístico de este concepto, sino también (en parte) por las Notas Explicativas de la subpartida 2402 90 00 de la NC, que establecen que «se clasifican en esta subpartida los cigarrillos o puros, puritos y cigarrillos constituidos exclusivamente por sucedáneos del tabaco, tales como los cigarrillos fabricados con hojas de una variedad de lechuga, especialmente preparados, que no contienen ni tabaco ni nicotina.»
- 37 En estas circunstancias, procede asimismo plantear al Tribunal de Justicia la cuarta cuestión prejudicial.

- 38 Las respuestas a estas cuestiones tendrán una incidencia significativa en el asunto sujeto a examen, dado que constituirán un requisito previo para el examen de las normas jurídicas nacionales a efectos de determinar las obligaciones fiscales de la recurrente.

DOCUMENTO DE TRABAJO