

Asunto C-668/20

Petición de decisión prejudicial

Fecha de presentación:

8 de diciembre de 2020

Órgano jurisdiccional remitente:

Bundesfinanzhof (Tribunal Supremo de lo Tributario, Alemania)

Fecha de la resolución de remisión:

7 de julio de 2020

Parte demandante y recurrente en casación:

GmbH

Parte demandada y recurrida en casación:

Hauptzollamt (Oficina Tributaria Principal)

BUNDESFINANZHOF (TRIBUNAL SUPREMO DE LO TRIBUTARIO)

RESOLUCIÓN

En el litigio entre

GmbH

parte demandante y recurrente en casación

[*omissis*]

y

Hauptzollamt (Oficina Principal de Aduanas)

parte demandada y recurrida en casación

en relación con una clasificación arancelaria

la Sala Séptima

en la vista celebrada el 7 de julio de 2020, ha decidido:

Parte dispositiva

I. Plantear al Tribunal de Justicia de la Unión Europea las siguientes cuestiones prejudiciales:

1) ¿Debe interpretarse la subpartida NC 1302 19 05 en el sentido de que se ha de clasificar en ella una oleoresina de vainilla de extracción, diluida con etanol y agua, consistente en aproximadamente un 90 % (v/v) o un 85 % (m/m) de etanol, hasta un 10 % (m/m) de agua, un 4,8 % (m/m) de residuo seco y un 0,5 % (m/m) de vainilla, a pesar de que, con arreglo a la nota 1, letra ij), del capítulo 13 de la NC, las oleoresinas de extracción no corresponden a la partida NC 1302?

2) ¿Pertencen a las oleoresinas de extracción de la subpartida NC 3301 90 30 los productos como el descrito en la primera cuestión prejudicial?

3) ¿Debe interpretarse la subpartida NC 3302 10 90 en el sentido de que los productos como el descrito en la primera cuestión prejudicial deben clasificarse como mezclas de sustancias odoríferas o mezclas, incluidas las disoluciones alcohólicas, a base de una o varias de estas sustancias, de los tipos utilizados en la industria alimentaria?

4) ¿Pertencen a los aromatizantes del artículo 27, apartado 1, letra e), de la Directiva 92/83 los productos de la subpartida NC 1302 19 05 o la oleoresina de extracción de la subpartida NC 3301 90 30?

II. Suspender el procedimiento hasta que el Tribunal de Justicia de la Unión Europea se pronuncie sobre las cuestiones prejudiciales.

Fundamentos

I.

1 El 10 de febrero de 2016, la demandante y recurrente en casación (en lo sucesivo, «demandante») declaró [...] kg de «mezclas de sustancias odoríferas y mezclas a base de una o varias de estas sustancias, de los tipos utilizados en la industria alimentaria; en este caso, extracto de vainilla [...]» en la subpartida 3302 10 90 de la nomenclatura combinada (NC), exenta de derechos de aduana, para su despacho a libre práctica.

2 Se trataba de un producto de fuerte olor, alta viscosidad y un color marrón oscuro, originariamente obtenido a partir de la planta (vainilla en rama) por medio de un disolvente (según la demandante, etanol), procedente de Madagascar, posteriormente diluido con alcohol y agua en Suiza y finalmente importado en la Unión Europea. Tras ser diluido, el producto adquiere una tonalidad dorada, una consistencia fluida y un fuerte olor a vainilla. Una vez diluido, consta de un 90 %

(v/v) o un 85 % (m/m) de etanol, un 4,8 % (m/m) de residuos secos y hasta un 10 % (m/m) de agua, con un contenido medio de vainilla del 0,5 % (m/m).

- 3 Después de que el demandado y recurrido en casación (el Hauptzollamt, Oficina Principal de Aduanas; en lo sucesivo, «HZA») liquidase inicialmente solo el IVA a la importación por importe de [...] euros, mediante resolución de 25 de abril de 2016 el HZA recaudó *a posteriori* derechos de aduana por importe de [...] euros y un impuesto sobre aguardientes por importe de [...] euros, al considerar ahora que el producto debía clasificarse en la subpartida NC 1302 19 05 (a un tipo de derecho de aduana del 3 %) y que, en consecuencia, estaba sujeto al impuesto sobre aguardientes.
- 4 El Finanzgericht (Tribunal de lo Tributario; en lo sucesivo, «FG») declaró que la recaudación *a posteriori* de los derechos de aduana y del impuesto sobre aguardientes era conforme a Derecho. Consideró que el producto importado debía clasificarse en la subpartida NC 1302 19 05. Si bien reconoció que no se trataba de oleorresina de vainilla pura, sino de una mezcla de esta sustancia, alcohol y agua, era la oleorresina de vainilla la que confería al producto su carácter esencial, por lo que la oleorresina de vainilla diluida con alcohol y agua también debía clasificarse en la partida 1302 del Sistema Armonizado (SA). Además, señaló que los procedimientos de transformación relativos a la normalización no afectan a la clasificación arancelaria del producto. El extracto de vainilla importado por la demandante tampoco adquiere el carácter de preparación alimenticia pese a la adición de otras sustancias, ya que el alcohol y el agua ya se han utilizado también en la extracción de la oleorresina de vainilla. Por otro lado, esta última se menciona expresamente en la subpartida NC 1302 19 05. Además, no ha lugar a su clasificación en la subpartida NC 3302 10 90, pues la oleorresina de vainilla no es una sustancia odorífera.
- 5 El FG añadió que el extracto de vainilla [...] es un producto sujeto al impuesto sobre aguardientes. No se beneficia de la exención del impuesto de la que gozan algunos aromatizantes alimentarios, pues el extracto de vainilla [...] no se obtiene a partir de diversas especies vegetales.
- 6 La demandante interpuso un recurso de casación contra esta sentencia. En su opinión, el producto se ha de clasificar en la subpartida NC 3302 10 90. La partida NC 3302 comprende, en particular, las mezclas a base de sustancias odoríferas, de los tipos utilizados como materias básicas para la industria. Afirma que son sustancias odoríferas en este sentido las sustancias de la partida NC 3301, entre las cuales figuran todas las oleorresinas de extracción, y el producto importado contiene una de estas oleorresinas de extracción. Al margen de ello, entiende la demandante que la mezcla efectuada en Suiza del producto originario de Madagascar con alcohol y agua da lugar a una preparación para la industria alimentaria. En su opinión, no es aplicable la partida NC 1302, puesto que las oleorresinas de extracción están expresamente excluidas de dicha partida, conforme a la nota 1, letra ij), del capítulo 13 de la NC.

- 7 En opinión de la demandante, la resolución administrativa se basa en una aplicación incorrecta de la normativa del impuesto sobre aguardientes. No ha lugar a la recaudación de dicho impuesto, con independencia de si el producto importado pertenece a la subpartida NC 3302 10 90 o a la subpartida NC 1302 19 05. Considera que el FG limitó erróneamente el alcance de la exención de los aromas de la partida NC 1302 a los aromas obtenidos a partir de extractos vegetales compuestos. Además, observa que la propia Administración considera que los productos de la partida NC 3302 no están sujetos al impuesto sobre aguardientes.

II.

- 8 Esta Sala suspende el procedimiento de casación del que ha de conocer *[omissis]* y plantea al Tribunal de Justicia, en virtud del artículo 267 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, las siguientes cuestiones prejudiciales [reproducción de las cuestiones formuladas en la parte dispositiva]:
- 9 *[omissis]*
- 10 *[omissis]*
- 11 *[omissis]*
- 12 *[omissis]*

III.

- 13 En opinión de esta Sala, para la resolución del litigio es pertinente la NC en su versión del Reglamento de Ejecución (UE) 2015/1754 de la Comisión, de 6 de octubre de 2015, 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 *[omissis]* (DO 2015, L 285, p. 1). En particular, se trata de aclarar el ámbito de aplicación de las partidas NC 1302, NC 3301 y NC 3302 y de las subpartidas NC 1302 19 05, NC 3301 90 30 y NC 3302 10 90. Su interpretación suscita dudas que son relevantes para la resolución del litigio. Asimismo, es preciso aclarar el alcance de la exención de los aromatizantes del impuesto sobre aguardientes en virtud del artículo 27, apartado 1, letra e), de la Directiva (CEE) n.º 92/83 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 *[omissis]* (DO 1992, L 316, p. 21), sobre cuya interpretación también alberga dudas esta Sala.

14 **Derecho de la Unión aplicable**

Nota 1, letra ij), del capítulo 13:

La partida 1302 comprende, entre otros, los extractos de regaliz, piretro (pelitre), lúpulo, o áloe, y el opio.

Por el contrario, se excluyen:

[...]

15

ij) los aceites esenciales (incluidos los «concretos» o «absolutos»), los resinoides y las oleorresinas de extracción, así como los destilados acuosos aromáticos y disoluciones acuosas de aceites esenciales y las preparaciones a base de sustancias odoríferas de los tipos utilizados para la preparación de bebidas (capítulo 33);

Partida
NC 1302:
1302

Jugos y extractos vegetales; materias pécticas, pectinatos y pectatos; agar-agar y demás mucílagos y espesativos derivados de los vegetales, incluso modificados:

1302 11 00

– Jugos y extractos vegetales:
– Opio

[...]

1302 19

– Los demás:

1302 19 05

– Oleorresina de vainilla

16

Notas explicativas al Sistema Armonizado (NESA), sobre la partida 1301:

D) Las oleorresinas son exudados compuestos principalmente por constituyentes volátiles y resinosos. [...]

16.1

17

NESA sobre la partida 1302:

A) Jugos y extractos vegetales

01.0

Con la expresión jugos y extractos vegetales, esta partida se refiere a un cierto número de productos vegetales, obtenidos corrientemente por exudación espontánea o por incisión, o por agotamiento con disolventes, siempre que estos jugos y extractos no estén expresados ni comprendidos en partidas más específicas de la Nomenclatura [...].

02.0

18

Estos jugos y extractos vegetales se diferencian de los aceites esenciales, de los resinoides y de las oleorresinas de extracción de la partida 3301 en que, además de los constituyentes odoríferos volátiles, contienen una proporción mucho más elevada de otros

02.5

constituyentes de la planta (por ejemplo: clorofila, taninos, principios amargos, hidratos de carbono y otras materias extractivas).

19

Entre los jugos y extractos comprendidos aquí, se pueden citar:	03.0
[...]	
4) El extracto de piretro (pelitre) obtenido principalmente a partir de las flores de diversas variedades de piretro (pelitre) [...] por extracción con un disolvente orgánico [...].	07.0
[...]	
7) El extracto de ginseng, obtenido por extracción con agua o alcohol [...].	10.0
[...]	
9) La podofilina, sustancia de naturaleza resinosa obtenida por agotamiento con alcohol del polvo procedente de la trituración de los rizomas desecados del <i>Podophyllum peltatum</i> .	13.0
[...]	26.1
21) La oleoresina de vainilla (a veces llamada indebidamente «resinoide de vainilla» o «extracto de vainilla»).	
[...]	
Los jugos y extractos vegetales de esta partida son generalmente materias primas destinadas a diversas fabricaciones. No están comprendidos en esta partida cuando se les añaden otros productos y se transforman por este hecho en preparaciones alimenticias, medicinales, etc.	29.1
[...]	
Se excluyen de esta partida los aceites esenciales, los resinoides y las oleorresinas de extracción (partida 3301) [...].	36.2
Las oleorresinas de extracción se diferencian de los extractos de esta partida 1.º) por obtenerse a partir de materias vegetales naturales celulares en bruto (frecuentemente de especias, o plantas aromáticas) por extracción mediante disolventes orgánicos o fluidos supercríticos, y 2.º) por contener principios odoríferos volátiles así como principios saboreadores no volátiles que definen el olor o el sabor característicos de la especie o planta aromática.	36.5
Esta partida tampoco comprende los productos vegetales siguientes, clasificados en partidas más específicas de la Nomenclatura:	37.0
a) Las gomas, resinas, gomorresinas y oleorresinas, naturales (partida 1301).	38.1
[...]	
Notas explicativas de la nomenclatura combinada (NENC), sobre la partida 1302:	
Los extractos vegetales de la partida 1302 son materias primas	01.1

vegetales en bruto obtenidas, por ejemplo, por extracción con disolventes, sin modificar químicamente ni transformar de otro modo. Se autorizan, sin embargo, los aditivos inertes (por ejemplo, antiaglomerantes), los procedimientos de transformación relativos a la normalización o un tratamiento físico como el secado o la filtración.

20

Notas al capítulo 33:

1. Este capítulo no comprende:

a) las oleorresinas naturales o extractos vegetales de las partidas 1301 o 1302;

[...]

2. En la partida 3302, se entiende por «sustancias odoríferas» únicamente las sustancias de la partida 3301, los ingredientes odoríferos extraídos de estas sustancias y los productos aromáticos sintéticos.

[...]

Partida NC 3301:

3301 Aceites esenciales (deterpenados o no), incluidos los «concretos» o «absolutos»; resinoides; oleorresinas de extracción; disoluciones concentradas de aceites esenciales en grasas, aceites fijos, ceras o materias análogas, obtenidas por enflorado o maceración; subproductos terpénicos residuales de la deterpenación de los aceites esenciales; destilados acuosos aromáticos y disoluciones acuosas de aceites esenciales

[...]

3301 90 – Los demás:

3301 90 10 – Subproductos terpénicos residuales de la deterpenación de los aceites esenciales

– Oleorresinas de extracción:

3301 90 21 – De regaliz y de lúpulo

3301 90 30 – Las demás:

[...]

21

NESA sobre el capítulo 33:

Los aceites esenciales y las oleorresinas de extracción de la partida 3301 se obtienen siempre por extracción de materias vegetales. El método de extracción utilizado determina el tipo de producto obtenido. Ciertas plantas, como por ejemplo la canela, pueden dar un aceite esencial o una oleorresina de extracción según el método con que se las haya tratado: destilación por arrastre con vapor de agua o extracción con disolventes orgánicos.

01.2

22

NESA sobre la partida 3301:

[...]

Las oleorresinas de extracción, conocidas también en el comercio como «oleorresinas preparadas» u «oleorresinas de especias», son productos obtenidos a partir de materias vegetales naturales celulares en bruto (especias o plantas aromáticas, normalmente) por extracción con disolventes orgánicos o con fluidos supercríticos. Estos extractos contienen principios odoríferos volátiles (por ejemplo, aceites esenciales) y principios aromatizantes no volátiles (resinas, aceites grasos, ingredientes picantes) que determinan el olor y el sabor característicos de la especia o de la planta aromática. El contenido en aceites esenciales de estas oleorresinas de extracción varía en fuerte proporción según la especia o la planta aromática de la que provienen. Estos productos se utilizan principalmente como agentes aromatizantes en la industria alimentaria.

12.1

Se excluyen de esta partida:

13.1

a) Las oleorresinas naturales (partida 1301).

14.1

[...]

Los aceites esenciales, los resinoides y las oleorresinas de extracción contienen a veces pequeñas cantidades de disolventes orgánicos procedentes de la extracción (por ejemplo, de alcohol etílico) lo que no afecta a su clasificación.

17.1

23

Los aceites esenciales, los resinoides y las oleorresinas de extracción que han sido tipificados por eliminación o por adición de una parte de su ingrediente principal, permanecen clasificados en esta partida siempre que la composición del producto así tipificado se mantenga en los límites normales de este tipo de producto en estado natural. Sin embargo, se excluyen los aceites esenciales, los resinoides y las oleorresinas de extracción que han sido fraccionadas o modificadas de otra manera (hecha excepción de la desterpenación), dando lugar a que la composición del producto resultante difiera sensiblemente de la del producto original (generalmente, partida 3302). Están excluidos además de la partida los productos presentados con diluyentes o con soportes añadidos, como aceites vegetales, dextrosa o almidón (generalmente, partida 3302).

18.3

[...]

Además de las exclusiones contempladas más arriba, no están comprendidos en esta partida:

29.0

a) La oleoresina de vainilla, a veces llamada impropriamente *resinoide de vainilla* o *extracto de vainilla* (partida 1302). 30.1

24

Partida

NC 3302 KN:

3302

Mezclas de sustancias odoríferas y mezclas, incluidas las disoluciones alcohólicas, a base de una o varias de estas sustancias, de los tipos utilizados como materias básicas para la industria; las demás preparaciones a base de sustancias odoríferas, de los tipos utilizados para la elaboración de bebidas

3302 10

– De los tipos utilizados en las industrias alimentarias o de bebidas:

3302 10 10 a

– De los tipos utilizados en las industrias de bebidas:

3302 10 40

3302 10 90

– De los tipos utilizados en las industrias alimentarias

25

NESA sobre la partida 3302:

Esta partida comprende, a condición de que tengan el carácter de materias básicas para las industrias de perfumería, de fabricación de alimentos y bebidas (por ejemplo: pastelería, confitería, aromatización de bebidas) o de otras industrias, principalmente la jabonería:

01.0

[...]

3) Las mezclas de oleoresinas de extracción.

03.2

[...]

6) Las mezclas de una o varias sustancias odoríferas (aceites esenciales, resinoides, oleoresinas de extracción o sustancias aromáticas artificiales) combinadas con diluyentes o soportes añadidos como aceite vegetal, dextrosa o almidón.

06.5

[...]

26 Artículo 27, apartado 1, letra e), de la Directiva 92/83:

1) Los Estados miembros eximirán a los productos contemplados en la presente Directiva del impuesto especial armonizado, siempre que reúnan las condiciones que fijen con el fin de garantizar la correcta aplicación de tales exenciones y de evitar fraudes, evasiones y abusos:

[...]

e) cuando se utilicen en la preparación de aromatizantes para la elaboración de productos alimenticios y bebidas no alcohólicas cuyo grado alcohólico volumétrico adquirido no supere el 1,2 %;

[...]

27 Artículo 43 de 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/CEE [omissis] (DO 2009, L 9 p. 12):

1) La Comisión estará asistida por un Comité, denominado en lo sucesivo «el Comité de Impuestos Especiales».

28 Artículo 44 de la Directiva 2008/118:

Además de los cometidos previstos en el artículo 43, el Comité de Impuestos Especiales estudiará las cuestiones planteadas por su presidente, ya sea por iniciativa propia o a instancias del representante de un Estado miembro, relativas a la aplicación de las disposiciones comunitarias en materia de impuestos especiales.

29 Orientación CED n.º 458 del Comité de Impuestos Especiales de la Comisión Europea, de 19 de noviembre de 2003:

Cuestiones relativas a la aplicación de las disposiciones comunitarias sobre impuestos especiales

30

1.	<u>Origen</u>	Comisión
	<u>Referencia</u>	Artículo 27, apartado 1, letra e), de la Directiva 92/83/CEE
	<u>Objeto</u>	Transporte intracomunitario de aromatizantes con arreglo al artículo 27, apartado 1, letra e), de la Directiva 92/83/CEE, CED n.º 364, rev. 1 y 432

31 Existe casi unanimidad entre las delegaciones en que la exención del artículo 27, apartado 1, letra e), de la Directiva 92/83/CEE se concede desde el momento de la fabricación o importación para los aromatizantes comprendidos en los códigos NC 1302 19 30, 2106 90 20 y 3302, en su versión vigente en la fecha en que se emite esta orientación.

32 Subpartida NC 1302 19 30, en su versión vigente a 19 de noviembre de 2003:

1302 19 30	Extractos vegetales mezclados entre sí, para la fabricación de bebidas o de preparaciones alimenticias
------------	--

- 33 Subpartida NC 2106 90 20, en su versión vigente a 19 de noviembre de 2003:
- 2106 90 20 Preparaciones alcohólicas compuestas (excepto las preparadas con sustancias aromáticas), del tipo de las utilizadas para la elaboración de bebidas
- 34 Partida NC 3302, en su versión vigente a 19 de noviembre de 2003:
- 3302 Mezclas de sustancias odoríferas y mezclas, incluidas las disoluciones alcohólicas, a base de una o varias de estas sustancias, de los tipos utilizados como materias básicas para la industria; las demás preparaciones a base de sustancias odoríferas, de los tipos utilizados para la elaboración de bebidas
- 35 **Derecho nacional aplicable**
- Artículo 130 des Gesetz über das Branntweinmonopol (Ley del monopolio de aguardientes; en lo sucesivo, «BranntwMonG»), de 8 de abril de 1922, en la versión de la Ley de 15 de julio de 2009 (*Bundesgesetzblatt* —BGBI.— I, 1870):
1. El aguardiente y los productos con contenido de aguardiente quedan sujetos al impuesto sobre aguardientes en el territorio fiscal [...].
4. Los productos con contenido de aguardiente a que se refiere el apartado 1 son productos alcohólicos distintos de los comprendidos en el capítulo 22 de la nomenclatura combinada, fabricados utilizando aguardiente o con contenido de aguardiente, y cuyo grado alcohólico en productos líquidos supera el 1,2 % en volumen y, en productos no líquidos, el 1 % en masa.
- [...]
- 36 Artículo 152, apartado 1, punto 5, de la BranntwMonG en la versión de la Ley de 21 de junio de 2013 (BGBI. I, 2221):
1. Los productos quedan exentos del impuesto, cuando se utilicen, con fines comerciales:
- [...]
- 5) sin desnaturalizar, para la fabricación de aromatizantes para:
- a) bebidas que no presenten más de un 1,2 % en volumen de alcohol,
- b) otros alimentos, excepto aguardiente y otras bebidas alcohólicas,
- [...]

- 37 Suscita dudas la interpretación de las subpartidas NC 1302 19 05, NC 3301 90 30 y NC 3302 10 90, relevantes para la clasificación arancelaria de los productos importados.
- 38 1. De acuerdo con reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, a la que se ha adherido el órgano jurisdiccional remitente, el criterio decisivo para la clasificación arancelaria de las mercancías debe buscarse, de manera general, en sus características y propiedades objetivas, tal como están definidas en el texto de las partidas y subpartidas de la NC y en las Notas de las Secciones o Capítulos, y atendiendo a las Reglas Generales sobre la interpretación de la nomenclatura combinada (en lo sucesivo, «RG») (véase la sentencia del Tribunal de Justicia de 22 de marzo de 2017, GROFA y otros, C-435/15 y C-666/15, EU:C:2017:232 [omissis]).
- 39 Asimismo, existen notas explicativas y criterios de clasificación que, aun sin ser vinculantes, constituyen una importante fuente para la interpretación de las distintas partidas arancelarias (véase la sentencia del Tribunal de Justicia de 22 de marzo de 2017, GROFA y otros, C-435/15 y C-666/15, EU:C:2017:232 [omissis]), motivo por el cual esta Sala ha reproducido las notas explicativas junto a las disposiciones del Derecho de la Unión. La finalidad de un producto puede influir en su clasificación cuando el tenor literal de las disposiciones o las notas explicativas hacen una referencia a este criterio [omissis]. A este respecto es determinante si dicha finalidad se halla reflejada en las características y propiedades objetivas del producto [omissis].
- 40 2. De conformidad con su tenor, la partida NC 1302 comprende los jugos y extractos vegetales; materias pécticas, pectinatos y pectatos; agar-agar y demás mucílagos y espesativos derivados de los vegetales, incluso modificados.
- 41 Asimismo, tal como se desprende de las NESA 01.0 y 02.0 sobre la subpartida 1302, con la expresión jugos y extractos vegetales, esta partida se refiere a un cierto número de productos vegetales, obtenidos corrientemente por exudación espontánea o por incisión, o por agotamiento con disolventes, siempre que estos jugos y extractos no estén expresados ni comprendidos en partidas más específicas de la Nomenclatura. Aclara la NESA 02.5 sobre la partida 1302 que estos jugos y extractos vegetales se diferencian de los aceites esenciales, de los resinoides y de las oleorresinas de extracción de la partida 3301 en que, además de los constituyentes odoríferos volátiles, contienen una proporción mucho más elevada de otros constituyentes de la planta (por ejemplo: clorofila, taninos, principios amargos, hidratos de carbono y otras materias extractivas).
- 42 a) El producto importado por la demandante se obtiene de la planta (vainilla en rama) en una primera fase del proceso de transformación con ayuda de un disolvente (según la demandante, etanol). Por lo tanto, podría considerarse incluido, como extracto vegetal, en la partida NC 1302, atendiendo a las citadas notas explicativas. Así lo confirman los ejemplos mencionados en las NESA 03.0, 07.0, 10.0 y 13.0 sobre la partida 1302, de los cuales se puede inferir que la sola

extracción por medio de un disolvente (por ejemplo, alcohol) no obsta a la clasificación de un producto en la partida NC 1302.

- 43 b) Sin embargo, en una segunda fase del proceso de transformación (también anterior a la importación) el producto es objeto de una dilución tan intensa con alcohol y agua que la proporción de ambos componentes llega a ser aproximadamente del 95 % (m/m). En cambio, el residuo seco solo asciende a un 4,8 % (m/m), y el contenido de vainilla, únicamente a un 0,5 % (m/m). En opinión de esta Sala, tan reducida proporción de constituyentes de la planta lleva a considerar que, en el momento de su importación, el producto ha perdido cualquier posible carácter de extracto vegetal.
- 44 Por otro lado, de la partida NC 1302 y de las correspondientes notas explicativas no se deduce hasta qué proporción de otros constituyentes de la planta la Nomenclatura sigue considerando que se trata de un extracto vegetal, y cuándo la proporción de otros constituyentes de la planta es tan exigua que no ha lugar a la clasificación del producto en la subpartida NC 1302 y procede clasificarlo en otra partida arancelaria (en el presente caso, las partidas NC 3301 o NC 3302). En todo caso, de la NENC 01.1 sobre la partida 1302, no vinculante, se desprende que los procedimientos de transformación relativos a la normalización del producto no obstan a su clasificación en la partida NC 1302. Allí no se aclara si, pese a todo, una dilución con alcohol y agua tan intensa como la del presente caso sigue considerándose una normalización, aunque (como afirma la demandante) con ella resulta posible ajustar el contenido de vainilla al 0,5 % (m/m). A este respecto procede hacer referencia a la NESA 29.1 sobre la partida 1302, según la cual los jugos y extractos vegetales no están comprendidos en esta partida cuando se les añaden otros productos y se transforman por este hecho en preparaciones alimenticias, medicinales, etc. También a este respecto sigue sin estar claro el ámbito de aplicación preciso de la partida NC 1302.
- 45 c) Por otro lado, esta Sala alberga dudas acerca de la aplicabilidad de la partida NC 1032 debido a que, conforme a la nota 1, letra ij), del capítulo 13, las oleorresinas de extracción (en inglés, «extracted oleoresins»; en francés, «les oleoresines d'extraction») quedan expresamente excluidas de la partida NC 1302. Parece lógico que sea así, dado que las oleorresinas de extracción están incluidas en la partida NC 3301. Asimismo, la NESA 36.2 sobre la partida 1302 confirma que las oleorresinas de extracción no pertenecen a esta partida, sino a la partida SA 3301. Las oleorresinas de extracción se diferencian de los extractos de la partida NC 1302 1.º) por obtenerse a partir de materias vegetales naturales celulares en bruto (frecuentemente de especias, o plantas aromáticas) por extracción mediante disolventes orgánicos o fluidos supercríticos, y 2.º) por contener principios odoríferos volátiles, así como principios saboreadores no volátiles que definen el olor o el sabor característicos de la especie o planta aromática (NESA 36.5 sobre la partida 1302).
- 46 Por lo tanto, dado que en el presente asunto el FG considera que la oleorresina de vainilla que contiene el extracto de vainilla [...] es una oleorresina de extracción,

procedería excluir el producto de la partida NC 1302, conforme a la nota 1, letra ij), del capítulo 13. En consecuencia, de conformidad con el sistema de la Nomenclatura, tampoco habría lugar a su clasificación en las correspondientes subpartidas (véase también RG 6).

- 47 d) Sin embargo, la exclusión del producto de la partida NC 1302, como en el presente caso, da lugar a una contradicción, ya que la oleorresina de vainilla está expresamente mencionada en la subpartida NC 1302 19 05. De la NESA 26.1 sobre la partida NC 1302 (incluida en la sección A, relativa a los jugos y extractos vegetales) también se desprende que la oleorresina de vainilla pertenece a esta partida. No obstante, si estuviera excluida la NC 1302, tampoco serían de aplicación sus subpartidas.
- 48 En cualquier caso, no está claro qué margen de aplicación le quedaría entonces a la subpartida NC 1302 19 05, ya que las oleorresinas naturales pertenecen a la partida NC 1301 (véanse las NESA 37.0 y 38.1 sobre la partida 1302), y las oleorresinas de extracción, a la partida NC 3301. La postura del HZA, según la cual la exclusión de las oleorresinas de extracción de la partida NC 1302 en virtud de la nota 1, letra ij), del capítulo 13 solo afecta a oleorresinas distintas de la oleorresina de vainilla, no resulta comprensible dado el tenor vinculante de dicha nota (RG 1), ya que allí no se hace tal distinción.
- 49 Tampoco resulta convincente una interpretación en el sentido de que las oleorresinas de vainilla no son oleorresinas sino extractos vegetales, pues lleva a preguntarse por qué no se ha elegido otra denominación para las oleorresinas de vainilla en la subpartida NC 1302 19 05.
- 50 3. Respecto a la clasificación del producto controvertido, también se ha de considerar la partida NC 3301, cuya interpretación de nuevo suscita dudas. La partida NC 3301 comprende los «aceites esenciales (desterpenados o no), incluidos los “concretos” o “absolutos”; resinoides; oleorresinas de extracción; disoluciones concentradas de aceites esenciales en grasas, aceites fijos, ceras o materias análogas, obtenidas por enflorado o maceración; subproductos terpénicos residuales de la desterpenación de los aceites esenciales; destilados acuosos aromáticos y disoluciones acuosas de aceites esenciales». Las oleorresinas de extracción se mencionan expresamente en el tenor de esta partida, y la NESA 01.2 sobre el capítulo 33 confirma también que pertenecen a la partida NC 3301.
- 51 De conformidad con la NESA 12.1 sobre la partida 3301, las oleorresinas de extracción son productos obtenidos a partir de materias vegetales naturales celulares en bruto (especies o plantas aromáticas, normalmente) por extracción con disolventes orgánicos o con fluidos supercríticos. Estos extractos contienen principios odoríferos volátiles (por ejemplo, aceites esenciales) y principios aromatizantes no volátiles (resinas, aceites grasos, ingredientes picantes) que determinan el olor y el sabor característicos de la especia o de la planta aromática. En opinión de esta Sala, el término «disolvente» tiene el mismo significado en la NESA 02.0 sobre la partida 1302 y en la NESA 12.1 sobre la partida 3301.

- 52 a) El producto controvertido en el presente litigio se obtiene de la vainilla en rama por medio de un disolvente (según la demandante, etanol) y, posteriormente, se diluye con alcohol y agua. De este modo, el producto cuenta con los componentes objetivos necesarios de conformidad con el tenor de la partida NC 3301 (véase RG 1) y, en consecuencia, es designado también por el propio FG (en parte) como oleorresina de extracción.
- 53 Por otro lado, como ya se ha expuesto, en el momento de su importación el producto mantiene una proporción de residuo seco de tan solo el 4,8 % (m/m). Este elevado grado de pureza también parece indicar que no procede su clasificación en la partida NC 1302, sino en la partida NC 3301, ya que los productos de la partida NC 1302 presentan una proporción mucho más elevada de otros constituyentes de la planta (véase la NESAs 02.5 sobre la partida 1302).
- 54 b) No obstante, en el presente caso persisten dudas acerca de la clasificación del extracto de vainilla [...] en la partida NC 3301. La oleorresina de vainilla se menciona expresamente en la subpartida NC 1302 19 05, por lo que resulta necesaria su delimitación con la partida NC 1302 (*vide supra*). Además, conforme a la nota 1, letra a), del capítulo 33, los extractos vegetales de la partida 1302 quedan excluidos de dicho capítulo. Por otro lado, de las NESAs 29.0 y 30.1 sobre la partida 3301 se deduce que la oleorresina de vainilla no pertenece a la partida 3301, lo cual da a entender que un producto que (como la oleorresina de vainilla [...]) contiene oleorresina de extracción no puede clasificarse en la partida NC 3301. En consecuencia, en el presente asunto es determinante cómo se han de diferenciar las oleorresinas de extracción de la partida NC 3301 de los extractos vegetales de la partida NC 1302.
- 55 4. Por otro lado, resulta dudosa también la delimitación entre las partidas NC 3301 y NC 3302. Esta última comprende las «mezclas de sustancias odoríferas y mezclas, incluidas las disoluciones alcohólicas, a base de una o varias de estas sustancias, de los tipos utilizados como materias básicas para la industria; las demás preparaciones a base de sustancias odoríferas, de los tipos utilizados para la elaboración de bebidas».
- 56 Según se deduce de las NESAs 01.0, 03.2 y 06.5 sobre la partida 3302, esta no solo comprende las mezclas de varias oleorresinas de extracción, sino también mezclas a base de una sola sustancia odorífera. Así pues, puede tratarse de mezclas de una o varias sustancias odoríferas (aceites esenciales, resinoides, oleorresinas de extracción o sustancias aromáticas artificiales) combinadas con diluyentes o soportes añadidos como aceite vegetal, dextrosa o almidón.
- 57 a) Partiendo de esta conclusión, cabría considerar también la partida NC 3302 para la clasificación del extracto de vainilla [...]. Este producto contiene oleorresina de vainilla de extracción, de modo que se basa en una sustancia odorífera a efectos de la nota 2 del capítulo 33 de la NC y de la NESAs 06.5 sobre la partida 3302. Asimismo, la oleorresina de vainilla ha sido diluida al añadirle alcohol y agua. Debido a su alto contenido alcohólico del 85 % (m/m), el extracto

de vainilla [...] podría haber perdido su condición de oleorresina de extracción en el sentido de la partida NC 3301 y haberse convertido en una solución alcohólica en el sentido de la partida NC 3302. Dentro de esta partida, el producto se habría de clasificar en la subpartida NC 3302 10 90.

- 58 b) Sin embargo, esta Sala también alberga dudas sobre la interpretación de la partida NC 3302, ya que su ámbito de aplicación no está claramente diferenciado del ámbito de aplicación de la partida NC 3301. Ni el tenor de la partida NC 3302 ni las notas explicativas que pretenden facilitar su interpretación contienen indicación alguna sobre la cantidad de agua o alcohol añadidos a partir de la cual una oleorresina de extracción deja de pertenecer a la partida NC 3301 y pasa a estar incluida en la partida NC 3302.
- 59 Por otro lado, esta Sala se plantea si se opone a una clasificación en la partida NC 3302 el hecho de que a la oleorresina de vainilla obtenida en Madagascar solo se le añadan en Suiza componentes que ya han sido utilizados para la obtención del producto a partir de la vainilla en rama, concretamente agua y alcohol, de manera que ya estaban presentes en él, aun en una concentración menor. La NESAs 17.1 sobre la partida 3301 indica que las oleorresinas de extracción contienen a veces pequeñas cantidades de disolventes procedentes de la extracción (por ejemplo, de alcohol etílico), lo que no afecta a su clasificación. No obstante, aunque los residuos de la extracción no afectan a la clasificación arancelaria, esta Sala se pregunta cómo puede averiguar la Administración aduanera en cada caso qué proporción de etanol es (simplemente) un residuo de la extracción, y cuánto etanol ha sido añadido al producto una vez concluida la extracción. A este respecto, el HZA ha observado que, aun analizando el producto, no es posible averiguar si el etanol constituye un residuo de la obtención de la oleorresina de vainilla o si ha sido añadido posteriormente. Partiendo de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia citada al principio, según la cual para la clasificación arancelaria de los productos se ha de atender a sus componentes objetivos (*vide supra*), y en aras de la seguridad jurídica para el declarante en aduana y de la aplicación uniforme de la NC, esta Sala entiende que la referida objeción merece ser tenida en cuenta.
- 60 Por otro lado, la NESAs 18.3 sobre la partida 3301, aun sin ser vinculante, podría dar a entender que el incremento de la proporción de alcohol no implica una reclasificación en la partida NC 3302. En efecto, según dicha nota explicativa, las oleorresinas de extracción permanecen clasificadas en la partida NC 3301 si han sido tipificadas por eliminación o por adición de una parte de su ingrediente principal, con lo que simplemente han sido normalizadas. A esto cabe objetar que para la clasificación arancelaria se ha de atender, en principio, a los componentes objetivos del producto y al tenor literal de la partida. En consecuencia, a efectos de la clasificación no es relevante la razón por la cual se ha añadido etanol a un producto.

V.

- 61 También suscita dudas la apreciación del litigio desde el punto de vista del Derecho de la Unión en relación con el impuesto sobre aguardientes.
- 62 El extracto de vainilla [...] es un producto con contenido de aguardiente y, en principio, está sujeto al impuesto sobre aguardientes alemán, en virtud del artículo 130, apartado 1, primera frase, en relación con el apartado 4, de la BranntwMonG. Sin embargo, en el presente asunto resulta dudoso si la importación del extracto de vainilla [...] se beneficia de la exención que concede el artículo 152, apartado 1, punto 5, de dicha ley sobre la base del Derecho de la Unión.
- 63 1. De conformidad con el artículo 27, apartado 1, letra e), de la Directiva 92/83, los Estados miembros eximirán a los productos contemplados en la presente Directiva del impuesto especial armonizado, siempre que reúnan las condiciones que fijen con el fin de garantizar la correcta aplicación de tales exenciones y de evitar fraudes, evasiones y abusos, cuando se utilicen en la preparación de aromatizantes para la elaboración de productos alimenticios y bebidas no alcohólicas cuyo grado alcohólico volumétrico adquirido no supere el 1,2 %.
- 64 Esta disposición fue transpuesta en el Derecho nacional mediante el artículo 152, apartado 1, punto 5, de la BranntwMonG, con arreglo al cual quedan exentos del impuesto los productos fabricados con fines comerciales y sin desnaturalizar para la producción de aromatizantes para: a) bebidas que no presentan más de un 1,2 % en volumen de alcohol, o b) otros alimentos, excepto aguardiente y otras bebidas alcohólicas.
- 65 2. Para la resolución del litigio es fundamental saber qué productos constituyen aromatizantes exentos a efectos del artículo 27, apartado 1, letra e), de la Directiva 92/83 y si uno de ellos es el extracto de vainilla [...]. Dado que la Directiva no define el concepto de aromatizante, esta Sala alberga dudas acerca de la interpretación correcta de dicha exención.
- 66 Ya en su sesión de los días 29 y 30 de septiembre de 1993, el Comité de Impuestos Especiales de la Comisión Europea se ocupó de la definición de «aromatizantes», pero sin llegar a un acuerdo. En opinión de la Comisión, el alcohol ha de poderse utilizar con exención del impuesto siempre que los productos con él elaborados sirvan para aromatizar alimentos y bebidas no alcohólicas. En particular, debe garantizarse la exención para los aromatizantes destinados a determinadas bebidas refrescantes (de cola, limonadas), para que estas puedan ser adquiridas fuera del régimen suspensivo [*omissis*].
- 67 Posteriormente, el Comité de Impuestos Especiales de la Comisión Europea se ha vuelto a ocupar de la exención para los aromatizantes y, en la Orientación CED n.º 458 de 19 de noviembre de 2003, estableció una relación de los requisitos que, en su opinión, se deben cumplir para que opere la exención del artículo 27, apartado 1, letra e), de la Directiva 92/83. Hubo casi unanimidad entre las delegaciones en que la exención del artículo 27, apartado 1, letra e), de la

Directiva 92/83 se concede desde el momento de la fabricación o importación para los aromatizantes comprendidos en los códigos NC 1302 19 30, 2106 90 20 y 3302, en su versión vigente en la fecha en que se emitió dicha orientación. Por lo tanto, están exentos del impuesto sobre aguardientes los extractos vegetales mezclados entre sí, para la fabricación de bebidas o de preparaciones alimenticias (subpartida NC 1302 19 30, en su versión vigente a 19 de noviembre de 2003); las preparaciones alcohólicas compuestas del tipo de las utilizadas para la elaboración de bebidas, excepto las preparadas con sustancias odoríferas (subpartida NC 2106 90 20, en su versión vigente a 19 de noviembre de 2003); las mezclas de sustancias odoríferas y mezclas, incluidas las disoluciones alcohólicas, a base de una o varias de estas sustancias, de los tipos utilizados como materias básicas para la industria, y las demás preparaciones a base de sustancias odoríferas, de los tipos utilizados para la elaboración de bebidas (partida NC 3302 en su versión vigente a 19 de noviembre de 2003).

- 68 Esta orientación fue aprobada por la República Federal de Alemania el 1 de septiembre de 2014 y adoptó una disposición administrativa según la cual la Administración aduanera ha de eximir del impuesto sobre aguardientes las mercancías de la partida NC 3302, las de la [subpartida] NC 2106 90 20 y los extractos vegetales mezclados entre sí, para la fabricación de bebidas o de preparaciones alimenticias de la partida NC 1302. En cambio, las mercancías de la partida NC 3301 y los extractos vegetales no mezclados en el sentido de la partida NC 1302 no están exentos del impuesto.
- 69 En consecuencia, el extracto de vainilla [...] no estaría exento del impuesto sobre aguardientes si hubiese de ser clasificado en la partida NC 3301, a pesar de sí estar exentos de dicho impuesto los productos de la partida NC 3302, que pueden contener más alcohol. Si perteneciese a la subpartida NC 1302 19 05, no sería aplicable la exención para los aromatizantes, ya que el extracto de vainilla [...] solo consta de un extracto vegetal, la oleoresina de vainilla, de modo que, a juicio de esta Sala, no constituye un extracto vegetal mezclado. Los otros componentes, el alcohol y el agua, no son constituyentes de la planta.
- 70 3. No obstante, esta Sala alberga dudas acerca de si la exención para los aromatizantes del artículo 27, apartado 1, letra e), de la Directiva 92/83 realmente se aplica solo a los productos de las subpartidas de la NC especificadas por el Comité de Impuestos Especiales. Dichas dudas se derivan del hecho mismo de que ni la Directiva 92/83 ni ninguna otra disposición de Derecho de la Unión contiene tal restricción. Por el contrario, el artículo 27, apartado 1, letra e), de la Directiva 92/83 habla de los aromatizantes en general, sin establecer limitación alguna de la exención a determinados productos de la NC o a productos con determinadas características. La única limitación consiste en que la exención exige determinadas finalidades y se circunscribe a los aromatizantes con un determinado contenido máximo de alcohol. Por lo tanto, partiendo del tenor literal del artículo 27, apartado 1, letra e), de la Directiva 92/83, otras sustancias aromatizantes y, en particular, extractos vegetales no mezclados, también deberían estar amparados por la exención, máxime cuando tales extractos, al igual que los

aromatizantes, pueden ser utilizados para la fabricación de alimentos y bebidas. De este modo se evitaría también el resultado antes aludido, de que los productos de la partida NC 3302, que pueden llegar a contener gran cantidad de alcohol, queden exentos del impuesto sobre aguardientes, pero no así los de la partida NC 3301, de menor contenido alcohólico.

- 71 Además, la limitación de la exención a las subpartidas de la NC mencionadas en la Orientación CED n.º 458, de 19 de noviembre de 2003, no es coherente con el lenguaje común. En efecto, con el término «aromatizante» (de «aroma», procedente del latín *arōma*, y este, del griego *árōma*, «condimento») se hace referencia tanto a un «marcado sabor agradable, fragancia especiada; intenso olor (agradable); marcado sabor u olor característico, especialmente de un estimulante vegetal», como a una «sustancia (artificial) odorífera para alimentos, condimento aromático» (véase la entrada «Aroma» en el diccionario alemán www.duden.de).
- 72 A este respecto, esta Sala alberga dudas acerca de si el Comité de Impuestos Especiales dispone realmente de competencias para restringir el ámbito de aplicación del artículo 27, apartado 1, letra e), de la Directiva 92/83 o para interpretarlo restrictivamente en contra de su tenor literal («aromatizantes», «*flavours*», «*arômes*»). En efecto, con arreglo al artículo 44 de la Directiva 2008/118, el Comité de Impuestos Especiales solamente ha de estudiar las cuestiones relativas a la aplicación de las disposiciones comunitarias en materia de impuestos especiales. De ahí no se deduce facultad alguna para modificar el Derecho derivado comunitario o de la Unión. Con la actividad del Comité de Impuestos Especiales solamente se pretende garantizar que en todos los Estados miembros se aplique de manera uniforme el Derecho de la Unión vigente, así como prestar asistencia a la Comisión (artículo 43, apartado 1, de la Directiva 2008/118).
- 73 Sin embargo, esto no se consigue precisamente con la Orientación CED n.º 458 del Comité de Impuestos Especiales sobre la exención para los aromatizantes, pues Estados miembros como Estonia y Rumanía no han dado su aprobación, y el Reino Unido solo parcialmente. En consecuencia, y al margen de las dudas expuestas sobre la interpretación de las disposiciones del Derecho de la Unión relativas a los aromatizantes, también por esta razón existe riesgo de disparidad en la aplicación.