Recopilación de la Jurisprudencia

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Novena)

de 7 de abril de 2022 *

«Procedimiento prejudicial — Arancel aduanero común — nomenclatura combinada — Clasificación de las mercancías — Partidas 1302, 3301 y 3302 — Oleorresina de vainilla de extracción — Impuestos especiales — Directiva 92/83/CEE — Exenciones — Artículo 27, apartado 1, letra e) — Concepto de "aromatizante" — Directiva 92/12/CEE — Comité de Impuestos Especiales de la Comisión Europea — Competencias»

En el asunto C-668/20,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Bundesfinanzhof (Tribunal Supremo de lo Tributario, Alemania), mediante resolución de 7 de julio de 2020, recibida en el Tribunal de Justicia el 8 de diciembre de 2020, en el procedimiento entre

Y GmbH

y

Hauptzollamt,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Novena),

integrado por el Sr. S. Rodin, Presidente de Sala, el Sr. C. Lycourgos (Ponente), Presidente de la Sala Cuarta, y la Sra. L. S. Rossi, Juez;

Abogado General: Sr. G. Pitruzzella;

Secretaria: Sra. M. Krausenböck;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos;

consideradas las observaciones presentadas:

– en nombre de Y GmbH, por el Sr. H. Bleier, Rechtsanwalt;

– en nombre del Hauptzollamt, por la Sra. B. Geyer, en calidad de agente;

– en nombre del Gobierno checo, por los Sres. M. Smolek, O. Serdula y J. Vláčil, en calidad de agentes;

* Lengua de procedimiento: alemán.

– en nombre de la Comisión Europea, por las Sras. C. Perrin y M. Salyková y el Sr. R. Pethke, en calidad de agentes;

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

dicta la siguiente

Sentencia

1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación de las subpartidas 1302 19 05, 3301 90 30 y 3302 10 90 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 (DO 1987, L 256, p. 1), en su versión modificada por el Reglamento de Ejecución (UE) 2015/1754 de la Comisión, de 6 de octubre de 2015 (DO 2015, L 285, p. 1; corrección de errores en DO 2015, L 288, p. 16) (en lo sucesivo, «NC»), y del artículo 27, apartado 1, letra e), 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).

2 Esta petición se ha presentado en el contexto de un litigio entre Y GmbH y el Hauptzollamt (Administración Principal de Aduanas, Alemania), en relación con la obligación de la demandante en el litigio principal de pagar derechos de aduana e impuestos especiales relativos a la importación en el territorio de la Unión Europea de oleorresina de vainilla.

Marco jurídico

Derecho de la Unión

3 El Sistema Armonizado de Designación y Codificación de Mercancías (en lo sucesivo, «SA») fue elaborado por el Consejo de Cooperación Aduanera, actualmente Organización Mundial de Aduanas (OMA), e instaurado por el Convenio Internacional, celebrado en Bruselas el 14 de junio de 1983. Este Convenio Internacional fue aprobado, junto con su Protocolo de Enmienda de 24 de junio de 1986, en nombre de la Comunidad Económica Europea, mediante la Decisión 87/369/CEE del Consejo, de 7 de abril de 1987, relativa a la celebración del Convenio Internacional del Sistema Armonizado de Designación y Codificación de Mercancías, así como de su Protocolo de Enmienda (DO 1987, L 198, p. 1). La NC se basa en el SA. La NC reproduce las partidas y las subpartidas de seis cifras del SA. Tan solo las cifras séptima y octava forman subdivisiones que le son propias.

4 La parte A, titulada «Reglas generales para la interpretación de la NC», del título I, bajo el epígrafe «Reglas generales», de la primera parte de la NC, que incluye disposiciones preliminares, dispone:

«La clasificación de mercancías en la [NC] se regirá por los principios siguientes:

1. Los títulos de las secciones, de los capítulos o de los subcapítulos solo tienen un valor indicativo, ya que la clasificación está determinada legalmente por los textos de las partidas y de las notas de sección o de capítulo y, si no son contrarias a los textos de dichas partidas y notas, de acuerdo con las reglas siguientes:

[…]».

5 La segunda parte de la NC, titulada «Cuadro de derechos», contiene una sección II, titulada «Productos del reino vegetal», en la que figura, en particular, el capítulo 13 de la NC, titulado a su vez «Gomas, resinas y demás jugos y extractos vegetales»; una sección IV, titulada «Productos de las industrias alimentarias; bebidas, líquidos alcohólicos y vinagre; tabaco y sucedáneos del tabaco elaborados», en la que se incluye, entre otros, el capítulo 22 de la NC, titulado a su vez «Bebidas, líquidos alcohólicos y vinagre», y una sección VI, titulada «Productos de las industrias químicas o de las industrias conexas», en la que figura, en particular, el capítulo 33 de la NC, titulado a su vez «Aceites esenciales y resinoides; preparaciones de perfumería, de tocador y de cosmética».

6 El capítulo 13 de la NC comprende las siguientes partidas y subpartidas:

«[…]

1301	Goma laca; gomas, resinas, gomorresinas y oleorresinas (por ejemplo: bálsamos), naturales
1301 20 00	- Goma arábiga
1301 90 00	- Los demás
1302	Jugos y extractos vegetales; materias pécticas, pectinatos y pectatos; agar-agar y demás mucílagos y espesativos derivados de los vegetales, incluso modificados
	- Jugos y extractos vegetales
[…]	[…]
1302 19	- - Los demás
1302 19 05	- - - Oleorresina de vainilla

[…]».

7 La nota 1, letra ij), del capítulo 13 de la NC indica lo siguiente:

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

Por el contrario, se excluyen:

[…]

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)».

8 El capítulo 22 de la NC incluye la partida 2207, que tiene el siguiente tenor:

«2207	Alcohol etílico sin desnaturalizar con grado alcohólico volumétrico superior o igual al 80 % vol; alcohol etílico y aguardiente desnaturalizados, de cualquier graduación
2207 10 00	- Alcohol etílico sin desnaturalizar con grado alcohólico volumétrico superior o igual al 80 % vol
2207 20 00	- Alcohol etílico y aguardiente desnaturalizados, de cualquier graduación

[…]».

9 El capítulo 33 de la NC comprende las siguientes partidas y subpartidas:

«[…]

3301	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
[…]	[…]
3301 30 00	- Resinoides
3301 90	- Los demás:
3301 90 10	- - Subproductos terpénicos residuales de la desterpenación de los aceites esenciales
	- - Oleorresinas de extracción:
3301 90 21	- - - De regaliz y de lúpulo
3301 90 30	- - - Los demás
[…]	[…]

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
	- - De los tipos utilizados en las industrias de bebidas
	- - - Preparaciones que contienen todos los agentes aromatizantes que caracterizan a una bebida
3302 10 10	- - - - De grado alcohólico adquirido superior al 0,5 % vol
[…]	[…]
3302 10 90	- - De los tipos utilizados en las industrias alimentarias

[…]».

10 A tenor de las notas 1 y 2 del 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.

[…]»

Notas explicativas de la NC y notas explicativas del SA

11 Las notas explicativas de la nomenclatura combinada de la Unión Europea (DO 2019, C 119, p. 1; en lo sucesivo, «notas explicativas de la NC») establecen, por lo que respecta a la partida 1302:

«Los extractos vegetales de la partida 1302 son materias primas 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.»

12 Las notas explicativas publicadas por la OMA (en lo sucesivo, «notas explicativas del SA») establecen, por lo que respecta a la partida 1302:

«A) Jugos y extractos vegetales

Con la expresión jugos y extractos vegetales, esta partida se refiere a un cierto número de productos vegetales, obtenidos comúnmente 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 (véase la lista de exclusiones al final del apartado A) de la presente Nota explicativa).

Estos jugos y extractos vegetales se diferencian de los aceites esenciales, de los resinoides y de las oleorresinas de extracción de la partida 33.01 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).

Entre los jugos y extractos comprendidos aquí, se pueden citar:

[…]

21) La oleorresina de vainilla, a veces llamada indebidamente “resinoide de vainilla” o “extracto de vainilla”.

Los jugos suelen ser espesos o concretos. Los extractos pueden ser líquidos, pastosos o sólidos. Los extractos en solución alcohólica, llamados tinturas, contienen el alcohol utilizado para su extracción. Los extractos llamados extractos fluidos son, por ejemplo, soluciones de extractos en alcohol, glicerol o aceite mineral. Las tinturas y los extractos fluidos están generalmente normalizados [por ejemplo, el extracto de piretro (pelitre) normalizado por adición de aceite mineral de forma que presente para su comercialización un contenido uniforme de piretrinas del 2 %, 20 %, 25 %, etc.]. Los extractos sólidos se obtienen por evaporación del disolvente. A algunos de estos extractos sólidos suelen incorporarse sustancias inertes, para poder reducirlos con mayor facilidad a polvo (como en el caso del extracto de belladona, al que se añade goma arábiga pulverizada), o para normalizarlos, es decir, graduarlos (como en el caso del opio, al que se añaden cantidades dosificadas de almidón para obtener opios que contengan proporciones bien determinadas de morfina). La adición de tales sustancias para estos fines no modifica la clasificación de los extractos sólidos. Sin embargo, los extractos no pueden estar sujetos a otros ciclos de extracción o a procedimientos de purificación, como la purificación cromatográfica, que provoquen un aumento o una disminución de determinados compuestos o categorías de compuestos en una medida que no puede alcanzarse únicamente mediante la extracción inicial a los disolventes.

[…]

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. También se excluyen de esta partida cuando están muy refinados o purificados, en particular por purificación cromatográfica o ultrafiltración, o cuando han sido sometidos a otros ciclos de extracción (por ejemplo, extracción de líquido) después de la fase de extracción inicial.

[…]

Se excluyen de esta partida los aceites esenciales, los resinoides y las oleorresinas de extracción (partida 33.01). […] Las oleorresinas de extracción se diferencian de los extractos de esta partida 1°) 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°) 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.

Esta partida tampoco comprende los productos vegetales siguientes, clasificados en partidas más específicas de la Nomenclatura:

a) Las gomas, resinas, gomorresinas y oleorresinas, naturales (partida 13.01).

[…]»

13 Por lo que respecta al capítulo 33, las notas explicativas del SA establecen:

«1. Este Capítulo no comprende:

a) las oleorresinas naturales o extractos vegetales de las partidas 13.01 o 13.02;

[…]

2. En la partida 33.02, se entiende por sustancias odoríferas únicamente las sustancias de la partida 33.01, los ingredientes odoríferos extraídos de estas sustancias y los productos aromáticos sintéticos. […]

Los aceites esenciales y las oleorresinas de extracción de la partida 33.01 se obtienen siempre por extracción de materias vegetales. […]»

14 Por lo que respecta a la partida 3301, las notas explicativas del SA indican lo siguiente:

«[…]

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 saborizantes o aromatizantes no volátiles (resinas, aceites grasos, ingredientes picantes) que determinan el olor y el sabor 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 saborizantes o aromatizantes en la industria alimentaria.

Se excluyen de la partida:

a) Las oleorresinas naturales (partida 13.01).

b) Los extractos vegetales, no expresados ni comprendidos en otra parte (por ejemplo, las oleorresinas extraídas en fase acuosa), que contienen ingredientes volátiles y, normalmente, una proporción mucho más importante de otros ingredientes de la planta (al margen de sustancias odoríferas) (partida 13.02).

[…]

Los aceites esenciales, los resinoides y 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.

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 fraccionados o modificados 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 33.02). Están excluidos además de la partida los productos presentados con diluyentes o con soportes añadidos, como aceites vegetales, dextrosa o almidón (generalmente, partida 33.02).

En el anexo de las Notas explicativas de este Capítulo figura una lista de los principales aceites esenciales, resinoides y oleorresinas de extracción.

[…]

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

a) La oleorresina de vainilla, a veces llamada impropiamente resinoide de vainilla o extracto de vainilla (partida 13.02).

[…]»

15 Por lo que respecta a la partida 3302, las notas explicativas del SA establecen:

«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 o saborización de bebidas) o de otras industrias, principalmente la jabonería:

[…]

3) Las mezclas de oleorresinas de extracción.

[…]

6) Las 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.

7) Las mezclas incluso combinadas con un diluyente o un soporte, o con alcohol, de productos de otros Capítulos (por ejemplo, especias) con una o varias sustancias odoríferas (aceites esenciales, resinoides, oleorresinas de extracción o sustancias aromáticas artificiales), siempre que estas sustancias constituyan el o los elementos básicos de la mezcla.

Los productos obtenidos por extracción de uno o varios ingredientes de los aceites esenciales, de los resinoides o de las oleorresinas de extracción, de modo que la composición del producto resultante difiera sensiblemente de la del producto original son también mezclas de esta partida. […]»

Directiva 92/83

16 El artículo 20 de la Directiva 92/83 establece:

«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];

– los productos de los códigos NC 2204, 2205 y 2206 con un grado alcohólico volumétrico adquirido superior al 22 % vol;

– los aguardientes que contengan productos en solución o no.»

17 El artículo 27 de la Directiva 92/83, que figura en la sección VII de esta, titulada «Exenciones», tiene el siguiente tenor:

«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 %;

[…]».

Directiva 92/12/CEE

18 El artículo 24 de la Directiva 92/12/CEE del Consejo, de 25 de febrero de 1992, relativa al régimen general, tenencia, circulación y controles de los productos objeto de impuestos especiales (DO 1992, L 76, p. 1), en su versión modificada por el Reglamento (CE) n.º 807/2003 del Consejo, de 14 de abril de 2003 (en lo sucesivo, «Directiva 92/12»), disponía:

«1. La Comisión [Europea] estará asistida por un Comité, denominado en lo sucesivo "Comité de impuestos especiales".

2. Las medidas necesarias para la aplicación de los artículos 5, 7, 15 *ter*, 18, 19 y 23 se adoptarán con arreglo al procedimiento previsto en el apartado 3.

[…]

4. Además de las medidas a que se refiere el apartado 2, el Comité estudiará las cuestiones planteadas por su presidente, ya sea por iniciativa propia o a instancias del representante de un Estado miembro, referidas a la aplicación de las disposiciones comunitarias en materia de impuestos especiales.

5. El Comité aprobará su reglamento interno.»

Directiva 2008/118/CE

19 El artículo 43, apartado 1, 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, dispone:

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

20 El artículo 44 de la Directiva 2008/118 preceptúa:

«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.»

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

21 De la Orientación n.º 458 del Comité de Impuestos Especiales de la Comisión, de 19 de noviembre de 2003, se desprende en particular que «las delegaciones aceptan casi por unanimidad que la exención prevista en el artículo 27, apartado 1, letra e), de la Directiva [92/83] se aplique desde la producción o la importación de aromatizantes de los códigos NC 1302 1930, 2106 9020 y 3302, vigentes en la fecha de adopción de la presente orientación».

Derecho alemán

22 El artículo 130 de la Gesetz über das Branntweinmonopol (Branntweinmonopolgesetz) — BranntwMonG (Ley del Monopolio de Aguardientes), de 8 de abril de 1922 (RGBl. 1922 I, p. 335), en su versión aplicable al litigio principal (en lo sucesivo, «BranntwMonG»), dispone:

«(1) El aguardiente y los productos con contenido de aguardiente (mercancías) 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 [NC], que se fabrican utilizando aguardiente o que contienen aguardiente, y cuyo grado alcohólico en productos líquidos supera el 1,2 % en volumen y, en productos no líquidos, el 1 % en masa.

[…]»

23 A tenor del artículo 152, apartado 1, punto 5, de la BranntwMonG, en vigor hasta el 31 de diciembre de 2017, que transpuso al Derecho alemán el artículo 27, apartado 1, letra e), de la Directiva 92/83:

«Las mercancías quedan exentas 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 […]».

Litigio principal y cuestiones prejudiciales

24 La demandante en el litigio principal importó en Alemania una mercancía de color marrón dorado y líquida, con un fuerte olor a vainilla, compuesta aproximadamente por un 85 % de etanol, un 10 % de agua y un 4,8 % de residuo seco, y con un contenido medio de vainillina del 0,5 % (en lo sucesivo, «mercancía controvertida en el litigio principal»). Para obtener dicha mercancía, de la vainilla en rama se extrae, en primer lugar, un producto intermedio mediante etanol (en lo sucesivo, «producto intermedio»). Este producto intermedio, marrón oscuro, de fuerte olor y alta viscosidad, es diluido posteriormente con alcohol y agua para obtener la mercancía controvertida en el litigio principal.

25 El 10 de febrero de 2016, la demandante en el litigio principal declaró esta mercancía en la subpartida 3302 10 90 de la NC para su despacho a libre práctica.

26 El 25 de abril de 2016, el Hauptzollamt (Administración Principal de Aduanas) competente consideró que dicha mercancía debía clasificarse en la subpartida 1302 19 05 de la NC y, por lo tanto, que estaba también sujeta al impuesto especial sobre aguardiente con arreglo al Derecho alemán. Por consiguiente, recaudó los derechos de aduana y los impuestos especiales.

27 El Finanzgericht (Tribunal de lo Tributario, Alemania) competente confirmó que la mercancía controvertida en el litigio principal estaba comprendida en la subpartida 1302 19 05 de la NC y, por lo tanto, que la imposición de derechos de aduana y de impuestos especiales era legal. La demandante en el litigio principal interpuso un recurso de casación contra la sentencia del Finanzgericht (Tribunal de lo Tributario) ante el órgano jurisdiccional remitente, el Bundesfinanzhof (Tribunal Supremo de lo Tributario, Alemania), por considerar que dicha mercancía debía clasificarse en la subpartida 3302 10 90 de la NC.

28 El órgano jurisdiccional remitente alberga dudas en cuanto a la interpretación que debe darse a las subpartidas 1302 19 05, 3301 90 30 y 3302 10 90 de la NC, así como al artículo 27, apartado 1, letra e), de la Directiva 92/83.

29 En primer lugar, dicho órgano jurisdiccional señala, en primer término, que la partida 1302 de la NC comprende los jugos y extractos vegetales, siempre que, según las notas explicativas del SA, no estén expresados ni comprendidos en partidas más específicas. También según estas notas explicativas, los azúcares y extractos vegetales se distinguen, en particular, de las oleorresinas, debido a que contienen, además de constituyentes odoríferos volátiles, un porcentaje mucho más elevado de sustancias vegetales.

30 A este respecto, dicho órgano jurisdiccional señala que el producto intermedio, extraído de la vainilla en rama mediante un disolvente, tal vez tendría que ser considerado un extracto vegetal. Dicho esto, dado que el referido producto intermedio se diluye a continuación en una cantidad considerable de agua y de alcohol, el mismo órgano jurisdiccional duda de que la mercancía controvertida en el litigio principal pueda seguir siendo considerada un extracto vegetal, en el sentido de la partida 1302 de la NC.

31 El órgano jurisdiccional remitente señala, en particular, que, según las notas explicativas del SA, los extractos vegetales dejan de estar comprendidos en la partida 1302 si han sido añadidos a otros productos y han sido transformados, de este modo, en preparaciones alimenticias y que, aun cuando, conforme a las notas explicativas de la NC, por lo que respecta a la partida 1302, una transformación vinculada a la normalización no se opone a que el producto se clasifique en dicha partida, no es seguro que una disolución tan importante como la controvertida en el litigio principal pueda ser considerada una normalización, aun cuando dicha disolución sirva, como la demandante en el litigio principal confirma, para fijar el contenido en vainillina en el 0,5 %.

32 En segundo término, dicho órgano jurisdiccional señala que las oleorresinas de extracción están expresamente contempladas en la partida 3301 de la NC y que la mercancía controvertida en el litigio principal contiene los ingredientes objetivos mencionados en las notas explicativas del SA que permiten que esa mercancía se clasifique en dicha partida. Además, la nota 1, letra ij), del capítulo 13 de la NC excluye todas las oleorresinas de extracción de este capítulo y, por consiguiente, también de la partida 1302 de la NC.

33 No obstante, dicho órgano jurisdiccional señala asimismo que la nota 1, letra a), del capítulo 33 de la NC precisa a la inversa que los extractos vegetales de la partida 1302 están excluidos del referido capítulo y, por tanto, de la partida 3301 de la NC.

34 En tercer término, el citado órgano jurisdiccional se pregunta sobre la distinción entre la partida 3301 y la partida 3302 de la NC. Habida cuenta de las notas explicativas del SA, dicho órgano jurisdiccional estima que la partida 3302 no solo comprende las mezclas de varias oleorresinas de extracción, sino que incluye también las mezclas de una o varias sustancias odoríferas con disolventes, de modo que también sería posible tomar en consideración esta partida a efectos de la clasificación arancelaria de la mercancía controvertida en el litigio principal, dado que, en el caso de autos, la oleorresina de vainilla, que está basada en una sustancia odorífera, se ha diluido añadiendo alcohol y agua.

35 En segundo lugar, el órgano jurisdiccional remitente señala que, dado que la mercancía controvertida en el litigio principal contiene aguardiente, está sujeta, en principio, al impuesto especial previsto en el artículo 130, apartado 1, primera frase, y apartado 4, de la BranntwMonG. No obstante, aún debe determinarse si esta mercancía puede acogerse a la exención prevista en el antiguo artículo 152, apartado 1, punto 5, de la BranntwMonG. Para responder a esta cuestión es necesario interpretar el artículo 27, apartado 1, letra e), de la Directiva 92/83, que la citada disposición nacional ha transpuesto, y, más concretamente, determinar qué debe entenderse por «aromatizante», en el sentido de dicho artículo 27, apartado 1, letra e).

36 A este respecto, el órgano jurisdiccional remitente expone que el Comité de Impuestos Especiales de la Comisión, en su Orientación n.º 458, de 19 de noviembre de 2003, consideró que tal exención se aplicaba desde la producción o la importación de aromatizantes comprendidos en las subpartidas 1302 19 30, 2106 90 20 y 3302 de la NC, vigentes en esa fecha.

37 Según dicho órgano jurisdiccional, la citada Orientación se opondría a que la mercancía controvertida en el litigio principal pudiera quedar exenta del impuesto sobre aguardientes, si se la clasificara en la subpartida 1302 19 05 o en la partida 3301 de la NC. En cambio, esta mercancía podría acogerse a dicha exención si se la clasificara en la partida 3302 de la NC, a pesar de que los productos comprendidos en esa partida pueden contener más alcohol que los incluidos en la partida 3301.

38 Sin embargo, el órgano jurisdiccional remitente se pregunta si el Comité de Impuestos Especiales de la Comisión está facultado para limitar de esta forma el ámbito de aplicación del artículo 27, apartado 1, letra e), de la Directiva 92/83. Considera que las competencias atribuidas a dicho Comité no le autorizan a restringir el ámbito de aplicación de la citada disposición.

39 En estas circunstancias, el Bundesfinanzhof (Tribunal Supremo de lo Tributario) decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

«1) ¿Debe interpretarse la subpartida 1302 19 05 de la [NC] en el sentido de que se ha de clasificar en ella una oleorresina 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 vainillina, a pesar de que, con arreglo a la nota 1, letra ij), del capítulo 13 de la NC, las oleorresinas de extracción no corresponden a la partida 1302 de la NC?

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

3) ¿Debe interpretarse la subpartida 3302 10 90 de la NC 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) ¿Pertenecen a los aromatizantes del artículo 27, apartado 1, letra e), de la Directiva 92/83 los productos de la subpartida 1302 19 05 de la NC o la oleorresina de extracción de la subpartida 3301 90 30 de la NC?»

Cuestiones prejudiciales

Cuestiones prejudiciales primera a tercera

40 Mediante sus cuestiones primera a tercera, que procede examinar conjuntamente, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si la NC debe interpretarse en el sentido de que una mercancía compuesta aproximadamente por un 85 % de etanol, un 10 % de agua y un 4,8 % de residuo seco, cuyo contenido medio en vainillina es del 0,5 % y que se obtiene diluyendo en agua y etanol un producto intermedio, a su vez extraído de la vainilla en rama por medio de etanol, está comprendida en la subpartida 1302 1905, en la subpartida 3301 9030 o en la subpartida 3302 1090 de dicha nomenclatura.

41 Con carácter preliminar, procede señalar, en primer término, que la partida 1302 de la NC, que figura en el capítulo 13 de dicha nomenclatura, se refiere, en particular, a los extractos vegetales, y que la subpartida 1302 1905 de la NC menciona, más concretamente, la oleorresina de vainilla.

42 En segundo término, la partida 3301 de la NC, que figura en el capítulo 33 de dicha nomenclatura, se refiere, en particular, a las oleorresinas de extracción, y la subpartida 3301 9030 de la NC menciona, más concretamente, las oleorresinas de extracción distintas de las de regaliz y de lúpulo.

43 En tercer término, la partida 3302 de la NC, también integrada en ese capítulo 33, se refiere, en particular, a las mezclas de sustancias odoríferas y a las mezclas, incluidas las soluciones alcohólicas, a base de una o varias de esas sustancias, de los tipos utilizados como materias de base para la industria. La subpartida 3302 1090 de la NC menciona, concretamente, tales mezclas cuando pueden ser utilizadas en las industrias alimentarias.

44 En cuarto término, procede recordar que, conforme a la regla general 1 de la NC, la clasificación arancelaria está determinada, en principio, por los textos de las partidas y de las notas de las secciones o capítulos.

45 A la luz de estas observaciones preliminares, procede señalar, en primer lugar, por un lado, que, conforme a la nota 1, párrafo segundo, letra ij), del capítulo 13 de la NC, las «oleorresinas de extracción» contempladas en la partida 3301 de la NC están excluidas de la partida 1302 de dicha nomenclatura y, por otro lado, que, en virtud de la nota 1, letra a), del capítulo 33 de la NC, los «extractos vegetales» comprendidos en la partida 1302 de la NC quedan excluidos de la partida 33 de dicho capítulo.

46 Por consiguiente, para que, en virtud de la exclusión prevista en la nota 1, párrafo segundo, letra ij), del capítulo 13 de la NC, la mercancía controvertida en el litigio principal no pueda clasificarse en la subpartida 1302 1905 de la NC, que, como se ha señalado en el apartado 41 de la presente sentencia, se refiere a la oleorresina de vainilla, sino que deba considerarse una oleorresina de extracción, en el sentido de la partida 3301 de la NC, o como una mezcla de sustancias odoríferas o a base de una de tales sustancias, en el sentido de la partida 3302 de la NC, es necesario, en cualquier caso, que dicha mercancía no sea un extracto vegetal a efectos de la partida 1302 de la NC.

47 Ahora bien, en este caso no sucede así. En efecto, dicha mercancía parece que debe considerarse un extracto vegetal, a efectos de la partida 1302 de la NC y, más concretamente, una oleorresina de vainilla, en el sentido de su subpartida 1302 1905 de esta.

48 A este respecto, procede señalar que la circunstancia de que las notas explicativas del SA precisen que la partida 1302 de este solo se refieren a los extractos vegetales no expresados ni comprendidos en otra parte no permite excluir, por sí sola, que una mercancía como la controvertida en el litigio principal deba considerarse un extracto vegetal, en el sentido de la partida 1302 de la NC, debido a que dicha mercancía podría estar comprendida en partidas más específicas, más concretamente en las partidas 3301 y 3302 de la NC.

49 En efecto, no se desprende en modo alguno de la partida 1302 de la NC, ni de las notas que la acompañan, que esta partida deba considerarse una partida subsidiaria, a diferencia de algunas de las partidas de la NC que mencionan expresamente tal característica. Pues bien, las notas

explicativas del SA no son vinculantes y, por consiguiente, no pueden prevalecer sobre las disposiciones de la NC ni modificar su contenido (véase, en ese sentido, la sentencia de 3 de marzo de 2016, Customs Support Holland, C-144/15, EU:C:2016:133, apartados 28 y 47).

50 En cualquier caso, de las notas explicativas del SA se desprende que, por lo que respecta a la partida 1302 de este, las partidas más específicas a las que se hace referencia son las contempladas al final de la parte A de la nota de que se trata. Pues bien, la lista de productos que figura en ellas no menciona los productos incluidos en las partidas 3301 o 3302 del SA.

51 En segundo lugar, procede señalar, en primer término, que, aunque se haya extraído de la vainilla en rama mediante etanol, el producto intermedio, mencionado en el apartado 24 de la presente sentencia, puede calificarse de oleorresina de vainilla, en el sentido de la partida 1302 1905 de la NC.

52 En efecto, la nota 1, párrafo primero, del capítulo 13 de la NC prevé expresamente que el «extracto de piretro (pelitre)» está comprendido en la partida 1302 de la NC. Pues bien, según las notas explicativas del SA, este extracto se obtiene «mediante un disolvente orgánico», al igual que el producto intermedio contemplado en el apartado 24 de la presente sentencia.

53 Además, la partida 1301 de la NC se refiere, en particular, a las oleorresinas naturales. En consecuencia, y por contraposición, debe considerarse que la oleorresina de vainilla, en el sentido de la subpartida 1302 19 05 de la NC, no es un extracto vegetal obtenido de forma «natural», sino mediante un procedimiento de extracción tecnológica, concretamente mediante un disolvente.

54 Esta interpretación se ve confirmada además por las notas explicativas de la NC relativas a la partida 1302, que precisan que «los extractos vegetales de la partida 1302 son materias primas vegetales en bruto obtenidas, por ejemplo, por extracción con disolventes».

55 En segundo lugar, es cierto que, como señala el órgano jurisdiccional remitente, para obtener la mercancía controvertida en el litigio principal, este producto intermedio debe diluirse intensamente con etanol y agua. No obstante, procede señalar, de entrada, que, como indican las notas explicativas de la NC relativas a la partida 1302, un extracto vegetal sigue estando incluido en esta partida aunque sufra una operación de transformación ligada a su normalización.

56 Del mismo modo, las notas explicativas del SA precisan, por lo que respecta a la partida 1302, que también se incluyen en esta partida los «extractos fluidos», a saber, las «soluciones de extractos [vegetales] en alcohol […] generalmente normalizadas», de forma que presenten, en el momento de su comercialización, un contenido uniforme de extracto vegetal en el producto.

57 Por otra parte, ni las disposiciones de la NC o del SA ni sus notas explicativas fijan un límite máximo por lo que respecta a las cantidades de otros productos que pueden utilizarse para normalizar el extracto vegetal de que se trate.

58 De ello se deduce que, cuando la disolución de un extracto vegetal está destinada a garantizar la normalización de este, dicha disolución no se opone a que el extracto vegetal así diluido siga estando incluido en la partida 1302 de la NC.

59 Pues bien, en el caso de autos, de la petición de decisión prejudicial se desprende que, según el importador de la mercancía controvertida en el litigio principal, la disolución del producto intermedio con alcohol y agua sirve precisamente para fijar, en dicha mercancía, el contenido en vainillina en el 0,5 % y, por tanto, para normalizarla.

60 En tercer lugar, procede señalar que las notas explicativas del SA indican, por lo que respecta a las partidas 1302 y 3301 del SA, que los extractos vegetales comprendidos en su partida 1302 se distinguen de las oleorresinas de extracción, en el sentido de su partida 3301, en la medida en que contienen normalmente, además de los componentes odoríferos volátiles, una proporción mucho mayor de los demás componentes de la planta que las oleorresinas de extracción contempladas en la partida 3301 del SA.

61 Así parece que sucede en el caso de la mercancía controvertida en el litigio principal, ya que, según las indicaciones facilitadas por el órgano jurisdiccional remitente, la proporción de residuo seco de la vainilla en rama presente en esa mercancía es nueve veces superior a la proporción de vainillina.

62 Habida cuenta de todas las consideraciones anteriores, procede responder a las cuestiones prejudiciales primera a tercera que la NC debe interpretarse en el sentido de que una mercancía compuesta aproximadamente por un 85 % de etanol, un 10 % de agua y un 4,8 % de residuo seco, cuyo contenido medio de vainillina es del 0,5 % y que se obtiene diluyendo, con fines de normalización, en agua y etanol un producto intermedio, a su vez extraído de la vainilla en rama por medio de etanol, está comprendida en la subpartida 1302 1905 de dicha nomenclatura.

Cuarta cuestión prejudicial

63 Mediante su cuarta cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si el artículo 27, apartado 1, letra e), de la Directiva 92/83 debe interpretarse en el sentido de que una oleorresina de vainilla comprendida en la subpartida 1302 1905 de la NC debe considerarse un «aromatizante», a efectos de dicha disposición.

64 El artículo 27 de la Directiva 92/83 establece que los Estados miembros eximirán a los productos contemplados en la dicha Directiva del impuesto especial que esta establece, en particular, 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 %.

65 Con carácter preliminar, procede señalar que del propio tenor de dicho artículo 27 se desprende que únicamente los productos comprendidos en el ámbito de aplicación de la Directiva 92/83 pueden acogerse a una exención al amparo del citado artículo 27. En cambio, es irrelevante que tales productos formen parte de una mercancía, que, como tal, no se halle comprendida en el ámbito de aplicación de dicha Directiva (véanse, en este sentido, las sentencias de 12 de junio de 2008, Gourmet Classic, C-458/06, EU:C:2008:338, apartados 35 a 37, y de 9 de diciembre de 2010, Repertoire Culinaire, C-163/09, EU:C:2010:752, apartado 26).

66 Pues bien, entre los ingredientes de la mercancía controvertida en el litigio principal, únicamente el etanol se halla comprendido en el ámbito de aplicación de la Directiva 92/83, en virtud del artículo 20, primer guion, de dicha Directiva, en relación con la partida 2207 de la NC. De ello se desprende que únicamente ese ingrediente puede acogerse a una excepción al amparo del artículo 27 de la Directiva, siempre que sea utilizado 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 %.

67 Hecha esta precisión, procede señalar que, al no existir una definición del concepto de «aromatizante» ni en la Directiva 92/83 ni en la NC, la determinación de su significado y su alcance debe efectuarse conforme al sentido habitual de este concepto en el lenguaje corriente, teniendo en cuenta también el contexto en el que se utiliza y los objetivos perseguidos por la normativa de la que forma parte (véase, en este sentido, la sentencia de 3 de septiembre de 2014, Deckmyn y Vrijheidsfonds, C-201/13, EU:C:2014:2132, apartado 19 y jurisprudencia citada).

68 Pues bien, en su sentido habitual, el concepto de «aromatizante» hace referencia a un ingrediente que aporta un sabor o un olor específicos a un producto determinado. Además, ni el sistema general ni los objetivos de la Directiva 92/83 contradicen tal interpretación.

69 De ello se deduce que, en la medida en que corresponda a tal definición, extremo que habrá de comprobar el órgano jurisdiccional remitente, una oleorresina de vainilla deberá considerarse un «aromatizante», en el sentido del artículo 27 de dicha Directiva, y no podrá percibirse ningún impuesto especial sobre el etanol que contiene cuando dicho aromatizante se utilice en la preparación de productos alimenticios o bebidas no alcohólicas con un grado alcohólico volumétrico inferior o igual al 1,2 % vol.

70 Esta interpretación no queda desvirtuada por la Orientación adoptada por el Comité de Impuestos Especiales de la Comisión mencionada por el órgano jurisdiccional remitente.

71 En efecto, aun suponiendo que esta Orientación hubiera querido excluir las oleorresinas de vainilla del concepto de «aromatizante», en el sentido del artículo 27 de la Directiva 92/83, lo cierto es que las competencias de dicho Comité, tal como se fijaban, en la fecha en que se adoptó tal Orientación, en el artículo 24, apartados 2 y 4, de la Directiva 92/12, se limitaban a la adopción de medidas de aplicación de las disposiciones del Derecho de la Unión relativas a los impuestos especiales, sin permitir a dicho Comité modificar esas disposiciones ni, por lo tanto, autorizarle a restringir el alcance del concepto de «aromatizante», en el sentido del artículo 27.

72 Además, las competencias del Comité de Impuestos Especiales de la Comisión, tal como se definen actualmente en los artículos 43 y 44 de la Directiva 2008/118, que derogó la Directiva 92/83, tampoco le permiten restringir el alcance de tal concepto.

73 De todas las consideraciones anteriores resulta que el artículo 27, apartado 1, letra e), de la Directiva 92/83 debe interpretarse en el sentido de que una oleorresina de vainilla comprendida en la subpartida 1302 1905 de la NC debe considerarse un «aromatizante», a efectos de dicha disposición, siempre que constituya un ingrediente que aporte un sabor o un olor específicos a un producto determinado.

Costas

74 Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional nacional, corresponde a este resolver sobre las costas. Los gastos efectuados por quienes, no siendo partes de los litigios principales, han presentado observaciones ante el Tribunal de Justicia no pueden ser objeto de reembolso.

En virtud de todo lo expuesto, el Tribunal de Justicia (Sala Novena) declara:

1) **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 de Ejecución (UE) 2015/1754 de la Comisión, de 6 de octubre de 2015, debe interpretarse en el sentido de que una mercancía compuesta aproximadamente por un 85 % de etanol, un 10 % de agua y un 4,8 % de residuo seco, cuyo contenido medio de vainillina es del 0,5 % y que se obtiene diluyendo, con fines de normalización, en agua y etanol un producto intermedio, a su vez extraído de la vainilla en rama por medio de etanol, está comprendida en la subpartida 1302 1905 de dicha nomenclatura.**

2) **El artículo 27, apartado 1, letra e), de la Directiva 92/83/CEE del Consejo, de 19 de octubre de 1992, relativa a la armonización de las estructuras de los impuestos especiales sobre el alcohol y las bebidas alcohólicas, debe interpretarse en el sentido de que una oleorresina de vainilla comprendida en la subpartida 1302 1905 de la nomenclatura combinada que figura en el anexo I del Reglamento n.º 2658/87, en su versión modificada por el Reglamento de Ejecución 2015/1754, debe considerarse un «aromatizante», a efectos de dicha disposición, siempre que constituya un ingrediente que aporte un sabor o un olor específicos a un producto determinado.**

Firmas