Recopilación de la Jurisprudencia

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Tercera)

de 14 de marzo de 2024*

«Procedimiento prejudicial — Fiscalidad — Régimen general de los impuestos especiales — Directiva 2008/118/CE — Artículo 1, apartado 2 — Otros gravámenes indirectos sobre los productos sujetos a impuestos especiales — Requisitos para la recaudación — Fin específico perseguido por el impuesto — Impuesto especial que grava las labores del tabaco — Directiva 2011/64/UE — Artículo 14 — Normas impositivas — Cumplimiento de estas normas mediante otros gravámenes indirectos sobre los productos sujetos a impuestos especiales — Tabaco calentado — Normativa nacional que establece para dicho tabaco una estructura y un tipo impositivo diferentes de los aplicables a la categoría "demás tabacos de fumar"»

En el asunto C-336/22,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Finanzgericht Düsseldorf (Tribunal de lo Tributario de Düsseldorf, Alemania), mediante resolución de 29 de abril de 2022, recibida en el Tribunal de Justicia el 23 de mayo de 2022, en el procedimiento entre

f6 Cigarettenfabrik GmbH & Co. KG

y

Hauptzollamt Bielefeld,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Tercera),

integrado por la Sra. K. Jürimäe, Presidenta de Sala, el Sr. K. Lenaerts, Presidente del Tribunal de Justicia, en funciones de Juez de la Sala Tercera, y los Sres. N. Piçarra (Ponente), N. Jääskinen y M. Gavalec, Jueces;

Abogado General: Sr. A. Rantos;

Secretario: Sr. D. Dittert, jefe de unidad;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos y celebrada la vista el 15 de junio de 2023;

consideradas las observaciones presentadas:

– en nombre de f6 Cigarettenfabrik GmbH & Co. KG, por la Sra. D. Atanasova y el Sr. C. Salder, Rechtsanwälte;

* Lengua de procedimiento: alemán.

– en nombre del Gobierno alemán, por los Sres. J. Möller, R. Kanitz y N. Scheffel, en calidad de agentes;

– en nombre de la Comisión Europea, por la Sra. A. C. Becker y el Sr. M. Björkland, en calidad de agentes;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 28 de septiembre de 2023;

dicta la siguiente

Sentencia

1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación del artículo 1, apartado 2, 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 (DO 2009, L 9, p. 12), así como del artículo 14, apartados 1, párrafo primero, letra b), 2, párrafo primero, letra c), y 3, de la Directiva 2011/64/UE del Consejo, de 21 de junio de 2011, relativa a la estructura y los tipos del impuesto especial que grava las labores del tabaco (DO 2011, L 176, p. 24).

2 Esta petición se ha presentado en el contexto de un litigio entre f6 Cigarettenfabrik GmbH & Co. KG (en lo sucesivo, «f6») y el Hauptzollamt Bielefeld (Oficina Principal de Aduanas de Bielefeld, Alemania) en relación con la legalidad del impuesto adicional al impuesto especial aplicable desde el 1 de enero de 2022 al tabaco calentado fabricado por dicha sociedad.

Marco jurídico

Derecho de la Unión

Directiva 2008/118

3 El considerando 4 de la Directiva 2008/118, derogada y sustituida por la Directiva (UE) 2020/262 del Consejo, de 19 de diciembre de 2019, por la que se establece el régimen general de los impuestos especiales (DO 2020, L 58, p. 4), pero aplicable *ratione temporis* al litigio principal, indicaba lo siguiente:

«Los productos sujetos a impuestos especiales pueden estar gravados con otros impuestos indirectos que persigan una finalidad concreta. En tales casos, no obstante, y para no menoscabar la utilidad de las normas comunitarias en materia de impuestos indirectos, es indispensable que los Estados miembros se atengan a determinados elementos esenciales de esas normas.»

4 El artículo 1 de dicha Directiva preceptuaba:

«1. La presente Directiva establece el régimen general en relación con los impuestos especiales que gravan directa o indirectamente el consumo de los productos que se mencionan a continuación (en lo sucesivo, "los productos sujetos a impuestos especiales"):

[…]

c) labores del tabaco, reguladas por [la Directiva 2011/64].

2. Los Estados miembros podrán imponer a los productos sujetos a impuestos especiales otros gravámenes indirectos con fines específicos, a condición de que tales gravámenes respeten las normas impositivas comunitarias aplicables a los impuestos especiales o el impuesto sobre el valor añadido [(IVA)] por lo que respecta a la determinación de la base imponible, el cálculo de la cuota tributaria, el devengo y el control del impuesto. Dichas normas no incluyen las disposiciones relativas a las exenciones.

[…]»

Directiva 2011/64

5 Los considerandos 2 y 9 de la Directiva 2011/64 tienen el siguiente tenor:

«(2) La legislación fiscal de la Unión [Europea] sobre los productos del tabaco tiene que garantizar el buen funcionamiento del mercado interior, asegurando al mismo tiempo un elevado nivel de protección de la salud […].

[…]

(9) En lo que concierne a los impuestos especiales, la armonización de las estructuras debe conducir, en particular, a que la competitividad de las diferentes categorías de labores del tabaco pertenecientes a un mismo grupo no sea falseada por los efectos de la imposición […]».

6 El artículo 1 de esta Directiva establece:

«La presente Directiva fija los principios generales de la armonización de las estructuras y de los tipos del impuesto especial al que los Estados miembros someterán las labores del tabaco.»

7 El artículo 2 de la citada Directiva tiene el siguiente tenor:

«1. A efectos de la presente Directiva se entenderá por labores del tabaco:

a) los cigarrillos;

b) los cigarros puros y los cigarritos;

c) el tabaco para fumar:
   i) picadura fina de tabaco destinada a liar cigarrillos,
   ii) los demás tabacos para fumar.

2. Se asimilarán a los cigarrillos y al tabaco para fumar los productos constituidos exclusiva o parcialmente por sustancias distintas del tabaco pero que respondan a los demás criterios del artículo 3 o del artículo 5, apartado 1.

[…]»

8 El artículo 5, apartado 1, de la misma Directiva establece lo siguiente:

«A efectos de la presente Directiva se entenderá por tabaco para fumar:

a) el tabaco cortado o fraccionado de otra forma, hilado o prensado en placas, que pueda fumarse sin transformación industrial ulterior;

b) los desechos de tabaco acondicionados para la venta al por menor, no comprendidos en el artículo 3 y el artículo 4, apartado 1, que puedan fumarse. […]»

9 A tenor del artículo 14 de la Directiva 2011/64:

«1. Los Estados miembros aplicarán un impuesto especial que podrá ser:

a) *ad valorem*, calculado sobre el precio máximo de venta al por menor de cada producto […];

b) específico, expresado en importe por kilogramo o en el caso de los puros y los cigarritos, por número de unidades, o

c) mixto, formado por un elemento *ad valorem* y un elemento específico.

Los Estados miembros podrán establecer un importe mínimo de impuesto especial en los casos en que el impuesto sea *ad valorem* o mixto.

2. El impuesto especial global (impuesto específico o impuesto *ad valorem*, excluido el IVA), expresado en porcentaje, en importes por kilogramo o por número de unidades, deberá ser, al menos, igual a los tipos o a los importes mínimos fijados de la siguiente forma:

a) para los puros o cigarritos, el 5 % del precio de venta al por menor, incluidos todos los impuestos, o 12 [euros] por 1 000 unidades o por kilogramo;

b) para la picadura fina de tabaco para liar cigarrillos, el 40 % del precio medio ponderado de venta al por menor de la picadura fina destinada a liar cigarrillos despachada a consumo, o 40 [euros] por kilogramo;

c) para los demás tabacos de fumar, el 20 % del precio de venta al por menor, incluidos todos los impuestos, o 22 [euros] por kilogramo.

[…]

3. Los tipos impositivos o importes a que se refieren los apartados 1 y 2 se aplicarán a todos los productos que pertenezcan al grupo de tabaco elaborado correspondiente, sin distinción, dentro de cada grupo, en cuanto a calidad, presentación, origen de los productos, materiales empleados, características de las empresas o cualquier otro criterio.

[…]»

Derecho alemán

10 La Tabaksteuergesetz (Ley del Impuesto sobre el Tabaco), de 15 de julio de 2009 (BGBl. 2009 I, p. 1870), en su versión modificada por la Ley de 10 de agosto de 2021 (BGBl. 2021 I, p. 3411) (en lo sucesivo, «TabStG»), establece en su artículo 1:

«(1) Están sujetos al impuesto sobre el tabaco las labores del tabaco, el tabaco calentado y el tabaco para pipa de agua, que es un impuesto especial a los efectos de la Abgabenordnung [(Ley General Tributaria)].

(2) Son labores del tabaco:

1. los cigarros puros o cigarritos […]

   […]

2. los cigarrillos:

   […]

3. el tabaco para fumar (picadura fina de tabaco o tabaco de pipa): tabaco cortado o fraccionado de otra forma, hilado o prensado en placas, que pueda fumarse sin transformación industrial ulterior.

(2a) El tabaco calentado, a los efectos de la presente Ley, es tabaco para fumar presentado en unidades que constituyen porciones individuales, destinado al consumo mediante inhalación de un aerosol o humo producido en un dispositivo.

[…]»

11 El artículo 1a de la TabStG, titulado «Tabaco calentado, tabaco para pipa de agua», establece:

«Salvo que se determine otra cosa, las disposiciones de la presente Ley relativas al tabaco para fumar y las correspondientes disposiciones de ejecución se aplicarán también al tabaco calentado y al tabaco para pipa de agua.»

12 El artículo 2 de esta Ley está redactado en los siguientes términos:

«(1) El impuesto se eleva:

1. para los cigarrillos

[…]

b) para el período comprendido entre el 1 de enero y el 31 de diciembre de 2022, a 10,88 céntimos de euro por unidad y al 19,84 % del precio de venta al por menor, si bien como mínimo se aplicará el importe de 22,276 céntimos de euro por unidad, menos el [IVA] correspondiente al precio de venta al por menor de los cigarrillos gravados;

[…]

4. para el tabaco de pipa

[…]

b) para el período comprendido entre el 1 de enero y el 31 de diciembre de 2022, a 15,66 euros por kilogramo y al 13,13 % del precio de venta al por menor, si bien como mínimo se aplicará el importe de 24,00 euros por kilogramo;

5. para el tabaco calentado, al importe establecido en el punto 4, más un impuesto adicional equivalente al 80 % de la cuota del impuesto establecida en el punto 1, menos la cuota del impuesto establecida en el punto 4. A efectos del cálculo con arreglo al punto 1, la unidad de tabaco de fumar correspondiente a una porción equivaldrá a un cigarrillo;

[…]».

Litigio principal y cuestiones prejudiciales

13 f6 produce rollos de tabaco para calentar que se introducen en un dispositivo de calentamiento que funciona con una batería. Estos rollos están recubiertos de papel laminado con revestimiento de aluminio, que impide el encendido o la combustión dentro del dispositivo. Se calientan mediante energía eléctrica a una temperatura por debajo de su temperatura de combustión y producen así un aerosol que contiene nicotina que los consumidores pueden inhalar a través de una boquilla, como el humo de tabaco tradicional.

14 Hasta el 31 de diciembre de 2021, los rollos de tabaco para calentar solo tributaban en Alemania al tipo del impuesto sobre el tabaco aplicable al tabaco de pipa. Sin embargo, el artículo 2, apartado 1, punto 5, de la TabStG establece, a partir del 1 de enero de 2022, además de este impuesto especial, un impuesto adicional que grava el tabaco calentado. El importe de este impuesto adicional equivale al 80 % de la cuota del impuesto especial que grava los cigarrillos, menos la cuota del impuesto especial correspondiente al tabaco de pipa (en lo sucesivo, «impuesto adicional controvertido»).

15 El 2 de diciembre de 2021, f6 presentó ante la Oficina Principal de Aduanas de Bielefeld una declaración tributaria en la que estimaba el importe que debía abonar en concepto del impuesto aplicable al tabaco calentado, utilizando para ello el baremo impositivo vigente a partir del 1 de enero de 2022. De este importe total, 2 181,02 euros correspondían al impuesto especial aplicable en virtud del artículo 2, apartado 1, punto 5, primera parte, de la TabStG, y 4 100,44 euros al impuesto adicional controvertido, previsto en la segunda parte de la mencionada disposición. f6 interpuso entonces un recurso ante el Finanzgericht Düsseldorf (Tribunal de lo Tributario de Düsseldorf, Alemania), que es el órgano jurisdiccional remitente, contra dicha declaración tributaria, mediante el que impugna la legalidad de ese impuesto adicional, a la luz, en particular, del artículo 1, apartado 2, de la Directiva 2008/118.

16 En apoyo de su recurso, f6 alega, en primer lugar, que el impuesto adicional controvertido, al no cumplir los requisitos establecidos en la última disposición citada, no constituye «otro gravamen indirecto» autorizado por esta disposición. En segundo lugar, aduce que tal impuesto infringe el artículo 14, apartado 3, de la Directiva 2011/64, al tratar de modo diferente el tabaco para calentar en comparación con los demás tabacos para fumar a los que pertenece. En tercer lugar,

arguye que el impuesto adicional controvertido infringe el artículo 14, apartado 1, párrafo primero, letra b), de dicha Directiva, en relación con el apartado 2, párrafo primero, letra c), del mismo artículo, al tener en cuenta, en sus métodos de cálculo, no solo el peso del producto, sino también el número de unidades de este.

17 La Oficina Principal de Aduanas de Bielefeld mantiene que el cobro del impuesto adicional controvertido es compatible con lo dispuesto en el artículo 1, apartado 2, de la Directiva 2008/118. En su consideración, este impuesto se recauda, por una parte, para conseguir una finalidad específica, a saber, reducir el consumo de nicotina, nociva para la salud, gravando el tabaco calentado de manera análoga a los cigarrillos. Por otra parte, asevera que dicho impuesto, como impuesto especial nacional no armonizado, no tiene por qué cumplir todos los requisitos establecidos en el artículo 14 de la Directiva 2011/64.

18 Al considerar que el tabaco para calentar debe calificarse de «tabaco para fumar», en el sentido del artículo 2, apartado 1, letra c), inciso ii), de la Directiva 2011/64, y que, por lo tanto, como labores del tabaco, constituye un «producto sujeto a impuestos especiales», en el sentido del artículo 1, apartado 1, letra c), de la Directiva 2008/118, el órgano jurisdiccional remitente alberga dudas sobre la compatibilidad del impuesto adicional controvertido con el artículo 1, apartado 2, de la Directiva 2008/118.

19 El referido órgano jurisdiccional se pregunta, en esencia, si este impuesto constituye «otro gravamen indirecto», en el sentido de esta última disposición, o si debe considerarse un mero incremento del impuesto especial aplicable al tabaco calentado, contrario a dicha disposición. Señala que el impuesto adicional controvertido tiene una finalidad presupuestaria, puesto que los ingresos fiscales que genera se incorporan a los presupuestos generales del Estado federal alemán, sin que se destinen necesariamente a la protección de la salud. En cualquier caso, el órgano jurisdiccional remitente se pregunta si el objetivo que persigue el impuesto adicional controvertido, a saber, a su juicio, la reducción del consumo de nicotina, nociva para la salud, basta para ser calificado de «fin específico», en el sentido del artículo 1, apartado 2, de la Directiva 2008/118.

20 Además, el órgano jurisdiccional remitente se pregunta si la percepción de un impuesto adicional sobre el tabaco calentado infringe el artículo 14, apartado 3, de la Directiva 2011/64 en la medida en que este tipo de tabaco para fumar está sujeto, en última instancia, según afirma, a una imposición más importante que otros tipos de tabaco para fumar, creando así una desigualdad de trato dentro de la categoría de «los demás tabacos de fumar» contemplada en el artículo 14, apartado 2, letra c), de dicha Directiva.

21 También se pregunta sobre la compatibilidad de la base imponible del impuesto adicional controvertido con el artículo 14, apartados 1, párrafo primero, letra b), y 2, párrafo primero, letra c), de la Directiva 2011/64, en la medida en que uno de los elementos que componen dicha base imponible se expresa, en referencia a las normas aplicables al impuesto especial sobre los cigarrillos, no en función del peso del tabaco calentado, sino de su número de unidades.

22 En tales circunstancias, el Finanzgericht Düsseldorf (Tribunal de lo Tributario de Düsseldorf) resolvió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

«1) ¿Debe interpretarse el artículo 1, apartado 2, de la Directiva [2008/118] en el sentido de que se opone a una normativa nacional […] relativa a la aplicación del impuesto sobre el tabaco al tabaco calentado que, para el cálculo [de dicho] impuesto, prevé la aplicación, junto al tipo correspondiente al tabaco de pipa, de un impuesto adicional equivalente al 80 % de la cuota del impuesto que grava los cigarrillos menos la cuota del impuesto correspondiente al tabaco de pipa?

2) En caso de que el impuesto adicional sobre el tabaco calentado no constituya un gravamen indirecto con fines específicos sobre productos sujetos a impuestos especiales en el sentido del artículo 1, apartado 2, de la Directiva 2008/118, ¿debe interpretarse el artículo 14, apartado 3, de la Directiva [2011/64] en el sentido de que se opone a una normativa nacional […] relativa a la aplicación del impuesto sobre el tabaco al tabaco calentado que, para el cálculo [de dicho] impuesto, prevé la aplicación, junto al tipo correspondiente al tabaco de pipa, de un impuesto adicional equivalente al 80 % de la cuota del impuesto que grava los cigarrillos menos la cuota del impuesto correspondiente al tabaco de pipa?

3) En caso de que el impuesto adicional sobre el tabaco calentado no constituya un gravamen indirecto con fines específicos sobre productos sujetos a impuestos especiales en el sentido del artículo 1, apartado 2, de la Directiva 2008/118, ¿debe interpretarse el artículo 14, apartados 1, párrafo primero, letra b), y 2, párrafo primero, letra c), de la Directiva [2011/64] en el sentido de que se opone a una normativa nacional […] relativa a la aplicación del impuesto sobre el tabaco al tabaco calentado que, para el cálculo [de dicho] impuesto, dispone que este se determine con arreglo a un tipo impositivo *ad valorem* y a un tipo específico determinado en función del peso y el número de rollos de tabaco que contiene?»

Sobre la solicitud de reapertura de la fase oral del procedimiento

23 Mediante escrito presentado en la Secretaría del Tribunal de Justicia el 10 de octubre de 2023, a raíz de la presentación de las conclusiones del Abogado General, f6 solicitó la reapertura de la fase oral del procedimiento, con arreglo al artículo 83 del Reglamento de Procedimiento del Tribunal de Justicia.

24 En apoyo de su solicitud, f6 indica, fundamentalmente, que las conclusiones del Abogado General contienen argumentos que no han sido debatidos por las partes. Por un lado, según ella, el Abogado General se apartó del marco fáctico y de la interpretación del Derecho nacional expuestos por el órgano jurisdiccional remitente. Por otro lado, a su juicio, el Abogado General no tuvo en cuenta la jurisprudencia del Tribunal de Justicia y propuso una interpretación *contra legem* del artículo 14, apartado 3, de la Directiva 2011/64.

25 Por una parte, procede recordar que ni el Estatuto del Tribunal de Justicia de la Unión Europea ni el Reglamento de Procedimiento prevén la posibilidad de que los interesados mencionados en el artículo 23 de ese Estatuto formulen observaciones en respuesta a las conclusiones presentadas por el Abogado General. Por otra parte, en virtud del artículo 252 TFUE, párrafo segundo, el Abogado General presenta públicamente, con toda imparcialidad e independencia, conclusiones motivadas sobre los asuntos que, de conformidad con el Estatuto del Tribunal de Justicia de la

Unión Europea, requieran su intervención. A este respecto, el Tribunal de Justicia no está vinculado ni por las conclusiones del Abogado General ni por la motivación que este desarrolla para llegar a las mismas. Por consiguiente, el hecho de que una parte interesada no esté de acuerdo con las conclusiones del Abogado General no constituye en sí mismo un motivo que justifique la reapertura de la fase oral, sin importar cuáles sean las cuestiones que examine en sus conclusiones [sentencia de 6 de octubre de 2021, W. Ż. (Sala de Control Extraordinario y de Asuntos Públicos del Tribunal Supremo — Nombramiento), C-487/19, EU:C:2021:798, apartados 62 y 63 y jurisprudencia citada].

26 Cierto es que, con arreglo al artículo 83 de su Reglamento de Procedimiento, el Tribunal de Justicia puede ordenar en cualquier momento, tras oír al Abogado General, la reapertura de la fase oral del procedimiento, en particular si estima que la información de que dispone es insuficiente o cuando una parte haya invocado ante él, tras el cierre de esta fase, un hecho nuevo que pueda influir decisivamente en su resolución, o también cuando el asunto deba resolverse sobre la base de un argumento que no haya sido debatido entre los interesados.

27 No obstante, en este litigio, el Tribunal de Justicia dispone de todos los elementos necesarios para pronunciarse y f6, en su solicitud de reapertura de la fase oral del presente asunto, no ha demostrado en modo alguno que este deba resolverse sobre la base de un argumento que no haya sido debatido entre los interesados. Además, esta solicitud no contiene ningún hecho nuevo que pueda influir decisivamente en la resolución que el Tribunal de Justicia debe dictar en el presente asunto. En estas circunstancias, oído el Abogado General, el Tribunal de Justicia considera que no procede ordenar la reapertura de la fase oral del procedimiento.

Sobre las cuestiones prejudiciales

Primera cuestión prejudicial

28 Mediante su primera cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si el artículo 1, apartado 2, de la Directiva 2008/118 debe interpretarse en el sentido de que el concepto de «otro gravamen indirecto impuesto con fines específicos a un producto sujeto a impuestos especiales» comprende un impuesto adicional aplicable al tabaco calentado, cuyo importe asciende al 80 % de la cuota del impuesto especial que grava los cigarrillos, menos la cuota del impuesto especial correspondiente a dicho tabaco calentado.

29 Con carácter preliminar, es preciso determinar si el tabaco calentado está comprendido en el ámbito de aplicación de la Directiva 2008/118 como «producto sujeto a impuestos especiales», en el sentido del artículo 1, apartado 1, de dicha Directiva, y, más concretamente, si forma parte, conforme a la letra c) de esta disposición, de las «labores del tabaco, reguladas por [la Directiva 2011/64]», ya que esta última no menciona el tabaco calentado.

30 El artículo 2, apartado 1, de la Directiva 2011/64 califica de «labores del tabaco» los cigarrillos, los cigarros puros y los cigarritos, así como el tabaco para fumar. En esta última categoría figuran, por una parte, la picadura fina de tabaco destinada a liar cigarrillos y, por otra, una categoría residual de «los demás tabacos para fumar». El artículo 2, apartado 2, de esta Directiva asimila a los cigarrillos y al tabaco para fumar los productos constituidos exclusiva o parcialmente por sustancias distintas del tabaco pero que respondan a los demás criterios previstos, en particular, en el artículo 5, apartado 1, de la referida Directiva.

31 El artículo 5, apartado 1, letra a), de la Directiva 2011/64 define el «tabaco para fumar» como aquel que debe ser cortado o fraccionado de otra forma, hilado o prensado en placas, y que puede fumarse sin transformación industrial ulterior, siendo estos dos requisitos acumulativos (sentencias de 6 de abril de 2017, Eko-Tabak, C-638/15, EU:C:2017:277, apartado 25, y de 16 de septiembre de 2020, Skonis ir kvapas, C-674/19, EU:C:2020:710, apartado 36). El artículo 5, apartado 1, letra b), de dicha Directiva dispone que el tabaco para fumar también puede estar compuesto por «desechos de tabaco acondicionados para la venta al por menor» distintos de los comprendidos en la definición de cigarrillos, contemplada en el artículo 3 de la citada Directiva, y en la de los cigarros puros y cigarritos, prevista en el artículo 4, apartado 1, de la misma Directiva, desechos que, además, deben poder fumarse.

32 Por lo que respecta al primer requisito que figura en cada una de las disposiciones mencionadas en el apartado anterior, de la resolución de remisión se desprende que el tabaco calentado de que se trata en el litigio principal está constituido por tabaco comprimido, fabricado a partir de tabaco en polvo. Por consiguiente, el tabaco calentado está constituido bien por tabaco «cortado» o «fraccionado» de otra forma, en el sentido del artículo 5, apartado 1, letra a), de la Directiva 2011/64, bien por «desechos de tabaco acondicionados para la venta al por menor», en el sentido del artículo 5, apartado 1, letra b), de esta.

33 En cuanto al segundo requisito que figura en esas mismas disposiciones, de la resolución de remisión se desprende que el tabaco calentado de que se trata en el litigio principal genera, cuando es calentado mediante energía eléctrica, un aerosol inhalado por el consumidor, lo que permite considerar que este tabaco puede fumarse, en el sentido del artículo 5, apartado 1, letra b), de la Directiva 2011/64, o puede fumarse sin transformación industrial ulterior, en el sentido del artículo 5, apartado 1, letra a), de dicha Directiva, es decir, sin transformación mediante un proceso normalizado de materias primas en bienes materiales (véanse, en este sentido, las sentencias de 6 de abril de 2017, Eko-Tabak, C-638/15, EU:C:2017:277, apartados 30 a 32, y de 16 de septiembre de 2020, Skonis ir kvapas, C-674/19, EU:C:2020:710, apartado 39).

34 De lo anterior resulta que, sin perjuicio de las comprobaciones que incumbe efectuar al órgano jurisdiccional remitente, el tabaco calentado de que se trata en el litigio principal, dado que está incluido en el concepto de «tabaco para fumar», en el sentido del artículo 5, apartado 1, letras a) y b), de la Directiva 2011/64, es, como labores del tabaco comprendidas en el ámbito de aplicación de dicha Directiva, un producto sujeto a impuestos especiales en el sentido del artículo 1, apartado 1, de la Directiva 2008/118. Por lo tanto, como tal, puede estar gravado con «otro gravamen indirecto impuesto con fines específicos», en el sentido del artículo 1, apartado 2, de esta Directiva.

35 De conformidad con esta última disposición, interpretada a la luz del considerando 4 de la Directiva 2008/118, este gravamen indirecto adicional solo puede percibirse sobre los productos sujetos a impuestos especiales si se cumplen dos requisitos. De un lado, tal gravamen debe imponerse con «fines específicos» y, de otro, el gravamen debe respetar las normas impositivas de la Unión aplicables a los impuestos especiales o al IVA por lo que respecta a la determinación de la base imponible, al cálculo, al devengo y al control del impuesto.

36 Estos dos requisitos, que tienen por objeto evitar la aplicación de gravámenes indirectos adicionales que obstaculicen indebidamente los intercambios comerciales, tienen carácter acumulativo, como se desprende del propio tenor del artículo 1, apartado 2, de la Directiva

2008/118 (véanse, en este sentido, la sentencia de 24 de febrero de 2000, Comisión/Francia, C-434/97, EU:C:2000:98, apartado 26, y el auto de 7 de febrero de 2022, Vapo Atlantic, C-460/21, EU:C:2022:83, apartados 21 y 22).

37 Por lo que respecta al primero de dichos requisitos, de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia se desprende que un «fin específico», en el sentido de esta disposición, no debe ser exclusivamente presupuestario. Sin embargo, dado que todo impuesto tiene necesariamente una finalidad presupuestaria, este mero hecho no basta para excluir que un impuesto adicional pueda tener también una finalidad específica, en el sentido de la citada disposición, a menos que se prive de todo efecto útil a esta (sentencias de 27 de febrero de 2014, Transportes Jordi Besora, C-82/12, EU:C:2014:108, apartados 23 y 27, y de 22 de junio de 2023, Endesa Generación, C-833/21, EU:C:2023:516, apartados 38 y 39).

38 Así, solo puede considerarse que un impuesto adicional que grava productos sujetos a impuestos especiales, cuyos ingresos no son objeto de una afectación predeterminada, persigue un fin específico, a efectos del artículo 1, apartado 2, de la Directiva 2008/118, si dicho impuesto está concebido, por lo que respecta a su estructura y, en particular, al objeto imponible o al tipo de gravamen, de tal modo que influya en el comportamiento de los contribuyentes en un sentido que permita la consecución del fin específico invocado, por ejemplo gravando considerablemente los productos considerados con el fin de desalentar su consumo (sentencias de 27 de febrero de 2014, Transportes Jordi Besora, C-82/12, EU:C:2014:108, apartado 32, y de 22 de junio de 2023, Endesa Generación, C-833/21, EU:C:2023:516, apartado 42).

39 En el caso de autos, es preciso señalar que el fin específico indicado por el órgano jurisdiccional remitente, a saber, la protección de la salud, figura también entre los objetivos perseguidos por la Directiva 2011/64 que se mencionan en el considerando 2 de esta. No obstante, la mera circunstancia de que un impuesto esté destinado, además de servir a una finalidad presupuestaria, a garantizar un nivel elevado de protección de la salud, objetivo general perseguido también por la Directiva 2011/64, tampoco puede excluir de entrada la existencia de un «fin específico», en el sentido del artículo 1, apartado 2, de la Directiva 2008/118.

40 En efecto, como observó el Abogado General, en esencia, en el punto 56 de sus conclusiones, puede haber, a pesar de esta identidad de objetivos, un «fin específico», en el sentido del artículo 1, apartado 2, de la Directiva 2008/118, cuando el impuesto adicional que grava un producto sujeto a impuestos especiales tenga por objeto gravar con mayor intensidad el producto de que se trate para aproximar su imposición final a la de otros productos comparables sujetos a impuestos especiales, con el fin último de desalentar su consumo.

41 Pues bien, de la resolución de remisión se desprende que el impuesto adicional controvertido pretende aproximar la tributación del tabaco calentado a la de los cigarrillos. Por lo tanto, mediante una adaptación del régimen fiscal del tabaco calentado, la finalidad específica de este impuesto es disuadir a los consumidores dependientes de la nicotina de pasar de los cigarrillos al tabaco calentado de que se trata en el asunto principal, puesto que este último también es nocivo para la salud.

42 Por lo que respecta al segundo requisito, relativo al cumplimiento, por un impuesto adicional como el controvertido en el litigio principal, de las normas impositivas de la Unión aplicables a los impuestos especiales o al IVA para la determinación de la base imponible y para el cálculo, el devengo y el control del impuesto, procede recordar que el artículo 1, apartado 2, de la Directiva 2008/118 no exige que los Estados miembros respeten todas esas normas. Basta con que los

gravámenes indirectos adicionales que persigan finalidades específicas sean conformes, en estos puntos, con la estructura general de las normas de la Unión aplicables o con los impuestos especiales, o incluso con el IVA (véanse, en este sentido, las sentencias de 24 de febrero de 2000, Comisión/Francia, C-434/97, EU:C:2000:98, apartados 23, 24 y 27, y de 9 de marzo de 2000, EKW y Wein & Co, C-437/97, EU:C:2000:110, apartado 47).

43 A este respecto, es preciso señalar, por una parte, que el artículo 14, apartado 1, letra c), de la Directiva 2011/64 autoriza el principio de un «impuesto especial mixto» que comprende un elemento *ad valorem* y un elemento específico, contemplado en la letra b) de dicho artículo 14, apartado 1, como un elemento que puede expresarse en «importe por kilogramo o en el caso de los puros y los cigarritos, por número de unidades». Por otra parte, el artículo 14, apartado 2, letra c), de esa Directiva precisa que el impuesto especial global (impuesto específico o impuesto *ad valorem*, excluido el IVA), expresado en porcentaje, en importes por kilogramo o por número de unidades, deberá ser al menos igual, «para los demás tabacos de fumar, [al] 20 % del precio de venta al por menor, incluidos todos los impuestos, o [a] 22 [euros] por kilogramo».

44 Aun cuando de estas disposiciones se desprenda que el impuesto especial mixto solo puede combinar un elemento *ad valorem* con un único «elemento específico», el impuesto adicional controvertido no es el resultado de la combinación de un elemento *ad valorem* con dos «elementos específicos». Como subrayó el Gobierno alemán en la vista, ese impuesto adicional resulta, por el contrario, de la deducción de un importe calculado sobre la base de unidades de un importe calculado en función del peso.

45 De ello se deduce que se cumple el segundo requisito exigido por el artículo 1, apartado 2, de la Directiva 2008/118 para que un impuesto adicional como el controvertido en el litigio principal pueda calificarse de «otro gravamen indirecto con fines específicos sobre los productos sujetos a impuestos especiales».

46 Por otra parte, por lo que respecta a la eventual distinción que el impuesto adicional controvertido habría establecido entre los productos pertenecientes al grupo de los «demás tabacos de fumar», en el sentido del artículo 14, apartado 2, letra c), de la Directiva 2011/64, infringiendo el artículo 14, apartado 3, de dicha Directiva, procede señalar, como hizo el Abogado General en el punto 65 de sus conclusiones, que las normas establecidas en el citado artículo 14, apartado 3, tienen por objeto garantizar que no se dé un trato fiscal discriminatorio a productos cuyas características esenciales y modo de consumo son, si no idénticos, al menos comparables.

47 Pues bien, como se ha recordado en el apartado 30 de la presente sentencia, la categoría del tabaco que se identifica como «los demás tabacos para fumar» es una categoría residual, que no puede ser objeto de interpretación restrictiva (sentencia de 6 de abril de 2017, Eko-Tabak, C-638/15, EU:C:2017:277, apartado 24). Por lo tanto, como señaló el Abogado General en el punto 66 de sus conclusiones, esta categoría incluye necesariamente productos heterogéneos cuyas características de fabricación y modo de consumo varían y son más diversos que los incluidos en las otras dos categorías, a saber, los «cigarrillos» y los «cigarros puros y cigarritos», en las que se identifican expresamente los productos. En tales circunstancias, la exigencia de un trato fiscal idéntico para todos los productos pertenecientes a esta categoría residual podría, en sí misma, crear discriminaciones y falsear la competencia entre productos del tabaco pertenecientes al mismo grupo, ignorando los objetivos perseguidos por la Directiva 2011/64, tal como se recuerdan en su considerando 9.

48 De las consideraciones anteriores resulta que procede responder a la primera cuestión prejudicial que el artículo 1, apartado 2, de la Directiva 2008/118 debe interpretarse en el sentido de que el concepto de «otro gravamen indirecto impuesto con fines específicos a un producto sujeto a impuestos especiales» comprende un impuesto adicional aplicable al tabaco calentado, cuyo importe asciende al 80 % de la cuota del impuesto especial que grava los cigarrillos, menos la cuota del impuesto especial correspondiente a dicho tabaco calentado.

Cuestiones prejudiciales segunda y tercera

49 Habida cuenta de la respuesta dada a la primera cuestión prejudicial, no procede responder a las cuestiones prejudiciales segunda y tercera.

Costas

50 Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional remitente, corresponde a este resolver sobre las costas. Los gastos efectuados por quienes, no siendo partes del litigio principal, 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 Tercera) declara:

El artículo 1, apartado 2, 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,

debe interpretarse en el sentido de que

el concepto de «otro gravamen indirecto impuesto con fines específicos a un producto sujeto a impuestos especiales» comprende un impuesto adicional aplicable al tabaco calentado, cuyo importe asciende al 80 % de la cuota del impuesto especial que grava los cigarrillos, menos la cuota del impuesto especial correspondiente a dicho tabaco calentado.

Firmas