Recopilación de la Jurisprudencia

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Sexta)

de 6 de abril de 2017 *

«Procedimiento prejudicial — Directiva 2011/64/UE — Artículo 2, apartado 1, letra c) — Artículo 5, apartado 1, letra a) — Conceptos de "tabaco para fumar", de "tabaco cortado o fraccionado de otra forma" y de "transformación industrial"»

En el asunto C-638/15,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Nejvyšší správní soud (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, República Checa), mediante resolución de 29 de octubre de 2015, recibida en el Tribunal de Justicia el 30 de noviembre de 2015, en el procedimiento entre

Eko-Tabak s. r. o.

y

Generální ředitelství cel,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Sexta),

integrado por el Sr. E. Regan, Presidente de Sala, y los Sres. J.-C. Bonichot y A. Arabadjiev (Ponente), Jueces;

Abogado General: Sr. N. Wahl;

Secretario: Sr. M. Aleksejev, administrador;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos y celebrada la vista el 26 de octubre de 2016;

consideradas las observaciones presentadas:

— en nombre del Gobierno checo, por los Sres. T. Müller, M. Smolek y J. Vláčil, en calidad de agentes;

— en nombre del Gobierno español, por la Sra. V. Ester Casas, en calidad de agente;

— en nombre del Gobierno italiano, por la Sra. G. Palmieri, en calidad de agente, asistida por el Sr. G. Albenzio, avvocato dello Stato;

— en nombre de la Comisión Europea, por las Sras. F. Tomat y Z. Malůšková, en calidad de agentes;

* Lengua de procedimiento: checo.

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 15 de diciembre de 2016;

dicta la siguiente

Sentencia

1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación de los artículos 2 y 5 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 ha sido presentada en el marco de un litigio entre Eko-Tabak s. r. o. y la Generální ředitelství cel (Dirección General de Aduanas, República Checa), respecto al decomiso de productos considerados labores del tabaco sujetas a imposición.

Marco jurídico

Derecho de la Unión

3 A tenor de los considerandos 2, 3, 8 y 9 de la Directiva 2011/64:

«(2) La legislación fiscal de la Unión 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, tal como exige el artículo 168 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea y habida cuenta de que el tabaco puede producir graves daños para la salud y de que la Unión es Parte contratante del Convenio marco de la Organización Mundial de la Salud para el Control del Tabaco (CMCT). Debe tomarse en consideración la situación existente en la actualidad en relación con las diversas clases de labores del tabaco.

(3) Uno de los objetivos del Tratado de la Unión Europea es mantener una unión económica que presente características análogas a las de un mercado interior y que implique una competencia sana. En lo que concierne al sector de las labores del tabaco, la realización de este objetivo presupone la aplicación en los Estados miembros de impuestos sobre el consumo de productos de dicho sector que no falseen las condiciones de competencia y no obstaculicen su libre circulación en la Unión.

[…]

(8) En aras de una imposición justa y uniforme, procede establecer una definición de cigarrillos, cigarros puros y cigarritos y otro tabaco para fumar, para que los rollos de tabaco que por su longitud puedan considerarse dos o más cigarrillos tengan esa misma consideración a efectos del impuesto especial, que los tipos de cigarros puros que en muchos aspectos se asemejan a cigarrillos reciban el mismo trato que los cigarrillos a efectos del impuesto especial, que el tabaco para fumar que en muchos aspectos se asemeja a la picadura fina para liar cigarrillos reciba el mismo trato que la picadura fina a efectos del impuesto especial, y que se definan claramente los desechos de tabaco. […]

(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 y que, en consecuencia, se realice la apertura de los mercados nacionales de los Estados miembros.»

4 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.»

5 El artículo 2, apartado 1, de la mencionada Directiva dispone:

«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.»

6 El artículo 5 de esta Directiva tiene la siguiente redacción:

«1. 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. A los efectos del presente artículo, se considerarán desechos de tabaco los restos de hojas de tabaco y los subproductos derivados del tratamiento del tabaco o de la fabricación de labores de tabaco.

2. El tabaco de fumar en el que más del 25 % en peso de las partículas de tabaco presente una anchura de corte inferior a 1,5 milímetros se considerará picadura fina de tabaco para liar cigarrillos.

[…]»

Derecho checo

7 El artículo 101 de la zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních (Ley n.° 353/2003, sobre impuestos especiales), en su redacción aplicable a los hechos controvertidos en el litigio principal (en lo sucesivo, «Ley del impuesto especial»), titulado «Labores del tabaco sujetas al impuesto», preceptúa que:

«1) Las labores del tabaco estarán sometidas al impuesto.

2) A los efectos de esta Ley, se entenderá por labores del tabaco los cigarrillos, los cigarros puros, los cigarritos y el tabaco para fumar.

3) A los efectos de esta Ley, se entenderá por:

[…]

c) tabaco para fumar:
   1. el tabaco cortado o fraccionado de otra forma, hilado o prensado en placas, que pueda fumarse sin transformación industrial ulterior;

2. los desechos de tabaco preparados para la venta al consumidor final no incluidos en las letras a) o b) que puedan fumarse; o
3. el tabaco de fumar en el que más del 25 % en peso de las partículas de tabaco presente una anchura de corte inferior a 1,5 milímetros; se trata de picadura fina de tabaco para liar cigarrillos.

[…]

6) A los efectos de esta Ley, se entenderá asimismo por tabaco para fumar los productos que estén compuestos, total o parcialmente, por otras sustancias distintas al tabaco que cumplan los demás requisitos enunciados en el apartado 3, letra c), excepto los productos a que se refiere el apartado 8, o los productos no mencionados en el apartado 3, letra c), que, sin estar destinados a fumarse, pueden sin embargo fumarse y han sido preparados para su venta al consumidor final.

[…]»

Litigio principal y cuestiones prejudiciales

8 Mediante resolución de 14 de noviembre de 2013, modificada el 29 de mayo de 2014, la Celní úřad pro Jihočeský kraj (Oficina aduanera de la Región de Bohemia del Sur, República Checa) ordenó el decomiso de un determinado número de productos en posesión de Eko-Tabak, debido a que constituían tabaco para fumar a efectos del artículo 101, apartado 6, de la Ley del impuesto especial y estaban, por ello, sujetos al impuesto especial. Se desprende de la información aportada por el órgano jurisdiccional remitente que estos productos son hojas de tabaco irregulares, secadas, alisadas y parcialmente desvenadas que han sufrido un secado primario y una humectación controlada, que contienen glicerina, lo que permite mantener la humedad y la elasticidad de las hojas con el fin de evitar que se rompan durante su manipulación y que, sin estar destinadas a ser fumadas, pueden fumarse tras una sencilla preparación, triturándolas o picándolas a mano. Estos productos estaban, en conjunto, destinados a la venta al consumidor final.

9 Eko-Tabak interpuso recurso contra esta resolución ante el Krajský soud v Českých Budějovicích (Tribunal Regional de České Budějovice, República Checa), alegando que la definición de los productos comprendidos en el ámbito de aplicación del artículo 101, apartado 6, última parte de la frase, de la Ley del impuesto especial ampliaba de forma inaceptable la lista de labores del tabaco prevista en la Directiva 2011/64.

10 Mediante resolución de 30 de enero de 2015, dicho órgano jurisdiccional desestimó el recurso de Eko-Tabak al considerar que la definición contenida en el artículo 101, apartado 6, última parte de la frase, de la Ley del impuesto especial no excede los límites de la Directiva 2011/64, dado que el sentido y finalidad de ésta es someter al impuesto especial los productos que, sin estar destinados a fumarse, pueden sin embargo fumarse y evitar la inobservancia de la normativa fiscal o del Derecho de la Unión.

11 Eko-Tabak presentó un recurso de casación contra esta resolución ante el Nejvyšší správní soud (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, República Checa). Esta empresa alega, en particular, que la Directiva 2011/64 no contiene ninguna categoría de labores del tabaco que corresponda a la prevista en el artículo 101, apartado 6, última parte de la frase, de la Ley del impuesto especial y que el requisito de que el producto afectado pueda fumarse debe cumplirse desde el momento en que el producto es almacenado en la tienda para ser vendido. Además, según Eko-Tabak, no basta que un producto de tabaco pueda fumarse para considerarlo alguna de las labores del tabaco a efectos de esta Directiva. Arguye que el requisito de que el producto afectado pueda fumarse constituye sólo uno de los requisitos que un producto de tabaco debe cumplir para que pueda calificarse de «tabaco para fumar», a efectos de la mencionada Directiva.

12 Si bien se desprende de la resolución de remisión que el artículo 101 de la Ley del impuesto especial tiene por objeto transponer al ordenamiento jurídico checo los artículos 2 y 5 de la Directiva 2011/64, el Nejvyšší správní soud (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo) alberga dudas respecto a la cuestión de si productos tales como los controvertidos en el litigio principal constituyen labores del tabaco a los que les resulta aplicable esta Directiva. En caso de respuesta negativa a esta cuestión, desea saber si los artículos 2 y 5 de la mencionada Directiva se oponen a que un Estado miembro someta dichos productos al impuesto especial.

13 A este respecto, el órgano jurisdiccional remitente señala que el Tribunal de Justicia todavía no se ha pronunciado acerca de la interpretación del artículo 2, apartado 1, letra c), inciso ii), ni sobre la del artículo 5 de la Directiva 2011/64, en lo que se refiere al concepto de «tabaco para fumar».

14 El órgano jurisdiccional remitente considera, además, que las labores del tabaco, a efectos de la Directiva 2011/64, se caracterizan principalmente por el hecho de que pueden fumarse. Según dicho órgano jurisdiccional, esta característica permite definir también los diferentes grupos o tipos de labores del tabaco.

15 En estas circunstancias, el Nejvyšší správní soud (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo) decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

«1) ¿Pueden considerarse labores del tabaco, en el sentido del artículo 2, apartado 1, letra c), inciso ii), o del artículo 5, apartado 1, letra a), de la Directiva 2011/64, las hojas de tabaco irregulares, secadas, alisadas y parcialmente desvenadas o las partes de las mismas que hayan sufrido un secado primario y una humectación controlada [que contienen] glicerina, en caso de que puedan fumarse tras una sencilla preparación (por trituración o picado a mano)?

2) En caso de respuesta negativa a la primera cuestión prejudicial, ¿se opone el artículo 5, en relación con el artículo 2, de la Directiva 2011/64 a la normativa nacional de un Estado miembro que también somete al impuesto especial sobre las labores del tabaco un tipo de tabaco no mencionado en los citados artículos 2 y 5 de la Directiva 2011/64, el cual, pese a no estar destinado a ser fumado, puede serlo (puede fumarse y es apto para ello) y ha sido preparado para su venta al consumidor final?»

Sobre las cuestiones prejudiciales

16 Mediante su primera cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, esencialmente, si el artículo 2, apartado 1, letra c), y el artículo 5, apartado 1, de la Directiva 2011/64 deben interpretarse en el sentido de que las hojas de tabaco irregulares, secadas, alisadas y parcialmente desvenadas o las partes de las mismas que hayan sufrido un secado primario y una humectación controlada, que contienen glicerina y que pueden fumarse tras una sencilla preparación, triturándolas o picándolas a mano, están comprendidas en el concepto de «tabaco para fumar» a efectos de estas disposiciones.

17 A este respecto, procede señalar que, como se desprende de su artículo 1, la Directiva 2011/64 tiene por objeto establecer 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. Por tanto, esta Directiva forma parte de la legislación fiscal de la Unión aplicable a los productos del tabaco, legislación que, con arreglo al considerando 2 de esta Directiva, tiene por objeto garantizar el buen funcionamiento del mercado interior, asegurando al mismo tiempo un elevado nivel de protección de la salud.

18 Resulta, además, del considerando 3 de la Directiva 2011/64 que ésta pretende garantizar que la aplicación en los Estados miembros de impuestos sobre el consumo de productos del sector de las labores del tabaco no falsee las condiciones de competencia y no obstaculice su libre circulación en la Unión. En concreto, se señala esencialmente en el considerando 8 de esta Directiva que los productos que en muchos aspectos se asemejen a los productos comprendidos en la mencionada Directiva deberían recibir el mismo trato que éstos, mientras que el considerando 9 de esta misma Directiva indica que la armonización de las estructuras de los impuestos especiales debe conducir 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 y que, en consecuencia, se realice la apertura de los mercados nacionales de los Estados miembros.

19 El artículo 2, apartado 1, de la Directiva 2011/64 clasifica en tres categorías las labores del tabaco que son objeto de la armonización prevista por esta Directiva: la primera se refiere a los cigarrillos, la segunda a los cigarros puros y los cigarritos y la tercera al tabaco para fumar.

20 En lo que se refiere, más específicamente, al tabaco para fumar, se desprende de la redacción del artículo 2, apartado 1, letra c), incisos i) y ii), de la mencionada Directiva que esta categoría se divide en dos subcategorías, tituladas, respectivamente, «picadura fina de tabaco destinada a liar cigarrillos» y «demás tabacos para fumar».

21 Por su parte, el artículo 5, apartados 1 y 2, de la Directiva 2011/64 define, respectivamente, los conceptos de «tabaco para fumar» y de «picadura fina de tabaco para liar cigarrillos». Así, el primero de estos conceptos engloba tanto el «tabaco cortado o fraccionado de otra forma, hilado o prensado en placas, que pueda fumarse sin transformación industrial ulterior» como los «desechos de tabaco acondicionados para la venta al por menor, no comprendidos en [la definición de cigarrillos o de cigarros puros o cigarritos], que puedan fumarse».

22 En el presente asunto, no se cuestiona que los productos del tabaco controvertidos en el litigio principal no están comprendidos en la definición de «picadura fina de tabaco destinada a liar cigarrillos», en el sentido del artículo 2, apartado 1, letra c), inciso i), y del artículo 5, apartado 2, de la Directiva 2011/64, ni en la de «desechos de tabaco», en el sentido del artículo 5, apartado 1, letra b), de esta Directiva.

23 Por ello, con el fin de determinar si dichos productos están comprendidos en la subcategoría «demás tabacos para fumar», prevista en el artículo 2, apartado 1, letra c), inciso ii), de la Directiva 2011/64, es preciso examinar si constituyen «tabaco para fumar», a la vista de la definición que figura en el artículo 5, apartado 1, letra a), de esta Directiva.

24 Habida cuenta de los objetivos de la mencionada Directiva, recordados en los apartados 17 y 18 de la presente sentencia, el concepto de «tabaco para fumar» no puede ser objeto de una interpretación restrictiva.

25 Se desprende del tenor del artículo 5, apartado 1, letra a), de dicha Directiva que ésta exige el respeto de dos requisitos acumulativos, a saber, por una parte, que el tabaco sea cortado o fraccionado de otra forma, hilado o prensado en placas y, por otra parte, que pueda fumarse sin transformación industrial ulterior.

26 En lo que se refiere al primer requisito, de la resolución de remisión no se desprende que el tabaco controvertido en el litigio principal sea hilado o prensado en placas.

27 Es preciso, por tanto, determinar si puede ser considerado como cortado o fraccionado de otra forma, a efectos del artículo 5, apartado 1, letra a), de la Directiva 2011/64.

28 A este respecto, a falta de una definición de los términos «cortado» y «fraccionado» en esta Directiva, hay que remitirse, para determinar su alcance, a su sentido general y comúnmente admitido (véase, en este sentido, la sentencia de 16 de julio de 2015, Sommer Antriebs- und Funktechnik, C-369/14, EU:C:2015:491, apartado 46 y jurisprudencia citada). Pues bien, estos términos, cuyo sentido usual es especialmente amplio, designan, en particular, en lo que respecta al primero, el resultado de la operación consistente en separar una parte o un trozo de algo mediante un instrumento cortante y, por lo que se refiere al segundo, el resultado de la operación consistente en desmembrar o dividir algo.

29 Por consiguiente, dado que los productos controvertidos en el litigio principal consisten, según las indicaciones facilitadas por el órgano jurisdiccional remitente, en hojas de tabaco parcialmente desvenadas, estos productos deben ser considerados tabaco cortado o fraccionado de otra forma, a efectos del artículo 5, apartado 1, letra a), de la Directiva 2011/64.

30 En lo que atañe al concepto de «transformación industrial», utilizado en el mencionado artículo 5, apartado 1, letra a), este concepto se refiere habitualmente a la transformación, generalmente a gran escala, con arreglo a un proceso normalizado, de materias primas en bienes materiales.

31 De la jurisprudencia del Tribunal de Justicia se desprende, esencialmente, que no constituyen «transformaciones industriales» las simples manipulaciones dirigidas a permitir que un producto de tabaco no terminado pueda fumarse, como las consistentes en introducir un rollo de tabaco en una funda de cigarrillos (véanse, por analogía, las sentencias de 24 de septiembre de 1998, Brinkmann, C-319/96, EU:C:1998:429, apartados 18 y 20, y de 10 de noviembre de 2005, Comisión/Alemania, C-197/04, EU:C:2005:672, apartados 31 y 32).

32 En estas circunstancias, procede considerar que puede fumarse sin «transformación industrial» ulterior, a efectos del artículo 5, apartado 1, letra a), de la Directiva 2011/64, el tipo de labores del tabaco que está preparado o puede prepararse de forma simple, por medios no industriales, para ser fumado.

33 En el presente asunto, como se desprende de la resolución de remisión, los productos controvertidos en el litigio principal han sido objeto de un proceso de secado primario y una humectación controlada, contienen glicerina y pueden fumarse tras una sencilla preparación por trituración o picado a mano. Sin perjuicio de su verificación por el órgano jurisdiccional remitente, parece, por tanto, que estos productos cumplen también el segundo requisito contemplado en el apartado 25 de la presente sentencia y, por ello, están comprendidos en el concepto de «tabaco para fumar», tal como queda definido en el artículo 5, apartado 1, letra a), de la Directiva 2011/64.

34 En estas circunstancias, al no constituir picadura fina de tabaco destinada a liar cigarrillos, a efectos del artículo 2, apartado 1, letra c), inciso i), de la citada Directiva, debe considerarse que esos productos están comprendidos en el concepto de «demás tabacos para fumar», a efectos del artículo 2, apartado 1, letra c), inciso ii), de esa Directiva.

35 Habida cuenta del conjunto de consideraciones anteriores, procede responder a la primera cuestión prejudicial que el artículo 2, apartado 1, letra c), y el artículo 5, apartado 1, de la Directiva 2011/64 deben interpretarse en el sentido de que las hojas de tabaco irregulares, secadas, alisadas y parcialmente desvenadas que han sufrido un secado primario y una humectación controlada, que contienen glicerina y que pueden fumarse tras una sencilla preparación, triturándolas o picándolas a mano, están comprendidas en el concepto de «tabaco para fumar», a efectos de estas disposiciones.

36 A la luz de la respuesta dada a la primera cuestión prejudicial, no procede responder a la segunda.

Costas

37 Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional nacional, corresponde a éste 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 Sexta) declara:

El artículo 2, apartado 1, letra c), y el artículo 5, apartado 1, 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, deben interpretarse en el sentido de que las hojas de tabaco irregulares, secadas, alisadas y parcialmente desvenadas que han sufrido un secado primario y una humectación controlada, que contienen glicerina y que pueden fumarse tras una sencilla preparación, triturándolas o picándolas a mano, están comprendidas en el concepto de «tabaco para fumar», a efectos de estas disposiciones.

Firmas