

CONCLUSIONES DEL ABOGADO GENERAL
SR. NILS WAHL
presentadas el 15 de diciembre de 2016 (1)

Asunto C-638/15

**Eko-Tabak s.r.o.
contra
Generální ředitelství cel**

[Petición de decisión prejudicial planteada por el Nejvyšší správní soud (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, República Checa)]

«Directiva 2011/64/UE — Artículos 2, apartado 1, y 5, apartado 1 — Impuestos especiales aplicables a las labores del tabaco — Concepto de “tabaco para fumar” — Directiva 2008/118/CE — Artículo 1, apartado 3 — Concepto de “productos distintos de los sujetos a impuestos especiales”»

1. Una vez se dijo que «nada hay igual al tabaco; es la pasión de las gentes honradas, y quien vive sin tabaco no es digno de vivir», (2) pero en nuestra época la concepción social del tabaco ha cambiado de manera bastante drástica.
2. Sea como fuere, el tabaco se sigue consumiendo en amplia medida en la Unión Europea, por lo que no sorprende que su tributación siga dando lugar a controversias, (3) como demuestra el litigio principal.
3. En concreto, el órgano jurisdiccional remitente pregunta si 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 en las que se detecta la presencia de glicerina, y pueden fumarse tras una sencilla preparación por trituración o picado a mano (en lo sucesivo, «productos controvertidos»), están comprendidas en el ámbito de aplicación del artículo 2 o, en su caso, del artículo 5 de la Directiva 2011/64/UE. (4) En caso de que el Tribunal de Justicia considere que no es así, el órgano jurisdiccional remitente desea saber si esa Directiva impide a los Estados miembros gravar dichos productos.
4. Por los motivos que expondré a continuación, considero que productos como los productos controvertidos han de ser clasificados como «demás tabacos para fumar» con arreglo al artículo 2, apartado 1, letra c), inciso ii), de la Directiva 2011/64. Por consiguiente, se equiparan a las «labores del tabaco» con arreglo a dicha Directiva, que los Estados miembros tienen que someter a un impuesto especial.

I. Marco jurídico

A. Derecho de la Unión

1.Directiva 2008/118/CE (5)

5. El artículo 1 de la Directiva 2008/118 prevé:

«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 [...]

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 [de la Unión] aplicables a los impuestos especiales o el impuesto sobre el valor añadido 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.

3.Los Estados miembros podrán recaudar impuestos sobre:

a)productos distintos de los sujetos a impuestos especiales;

[...]

No obstante, la imposición de tales gravámenes no podrá dar lugar, en el comercio entre Estados miembros, a trámites conexos al cruce de fronteras.»

2.Directiva 2011/64

6. Con arreglo al artículo 1, recogido en el capítulo 1 (titulado «Objeto») de la Directiva 2011/64, los Estados miembros deben someter las labores del tabaco a una estructura e impuestos especiales armonizados.

7. Los artículos 2, 3 y 5 de la Directiva 2011/64 (que aparecen en el capítulo 2, titulado «Definiciones»), disponen lo siguiente:

«Artículo 2

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

b)los cigarros puros y los cigarrillos;

c)el tabaco para fumar:

i)picadura fina de tabaco destinada a liar cigarrillos,

ii)los demás tabacos para fumar.

[...]

Artículo 3

1.A efectos de la presente Directiva se entenderá por cigarrillos:

a)los rollos de tabaco que puedan fumarse en su forma original, que no sean cigarros puros ni cigarrillos
[...]

b)los rollos de tabaco que mediante una simple manipulación no industrial se introducen en fundas de cigarrillos;

c) los rollos de tabaco que mediante una simple manipulación no industrial se envuelven en hojas de papel de fumar.

[...]

Artículo 5

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 del tabaco.

[...]»

B. *Derecho checo*

8. El artículo 101 de la Ley n.º 353/2003, sobre impuestos especiales, en su versión modificada por la Ley n.º 95/2011 (en lo sucesivo, «Ley del impuesto especial»), establece:

«1) Las labores del tabaco estarán sometidas a un impuesto especial.

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

3) A los efectos de esta Ley:

[...]

c) se entenderá por tabaco para fumar:

1. el tabaco cortado o fraccionado de otra forma, hilado o prensado en placas, que sea susceptible de ser fumado 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

[...]

6) A los efectos de esta Ley, se entenderá asimismo por tabaco para fumar los productos que contengan también total o parcialmente sustancias distintas al tabaco que cumplan los demás requisitos mencionados en el apartado 3, letra c), [...], o los productos no mencionados en el apartado 3, letra c), si se destinan a fines distintos del fumar y, al mismo tiempo, esos productos pueden fumarse y han sido preparados para su venta al consumidor final.

[...]»

II. Hechos, procedimiento y cuestiones prejudiciales

9. Mediante resolución de 14 de noviembre de 2013, la Celní úřad pro Jihočeský kraj (Oficina aduanera de la Región de Bohemia del Sur, República Checa) ordenó, de conformidad con determinados artículos de la Ley del impuesto especial, el decomiso y la destrucción de los productos controvertidos, que pertenecían a Eko-Tabak s.r.o. (en lo sucesivo, «demandante»). Según el órgano jurisdiccional remitente, dichos productos se elaboraron principalmente para la venta al consumidor final.

10. La demandante interpuso un recurso administrativo contra dicha resolución cuyo contenido, en esencia, fue confirmado por la Generální ředitelství (Dirección General de Aduanas, República Checa) el 29 de mayo de 2014. La demandante presentó entonces un recurso judicial contra dicha resolución ante el Krajský soud v Českých Budějovicích (Tribunal Regional de České Budějovice, República Checa), en el que alegaba que la lista de productos comprendidos en el ámbito de aplicación del artículo 101, apartado 6, de la Ley del impuesto especial ampliaba de forma ilegal la lista de labores del tabaco establecida en la Directiva 2011/64. Mediante sentencia de 30 de enero de 2015, dicho tribunal desestimó el recurso. El Krajský soud v Českých Budějovicích (Tribunal Regional de České Budějovice) concluyó que el espíritu y el objetivo de la Directiva 2011/64 era asegurar que los productos que pueden fumarse, pese a no estar destinados a ese fin, estén sujetos a un impuesto especial. El Krajský soud v Českých Budějovicích (Tribunal Regional de České Budějovice) añadió además que la Directiva 2011/64 está destinada a luchar contra la evasión fiscal y la elusión del Derecho de la Unión, como había sucedido, en su opinión, en el litigio de que conocía.

11. La demandante presentó un recurso de apelación contra esta resolución ante el Nejvyšší správní soud (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, República Checa). Al albergar dudas sobre cómo deben interpretarse los artículos 2 y 5 de la Directiva 2011/64, dicho órgano jurisdiccional 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, en su caso, 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 en las que se detecta la presencia de 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 amplía el impuesto especial sobre las labores del tabaco al tabaco no mencionado en los artículos 2 y 5 de la [Directiva 2011/64] y que, pese a no estar destinado a ser fumado, puede serlo (puede fumarse y es apto para ello) y que ha sido preparado para su venta al consumidor final?»

12. Han presentado observaciones escritas los Gobiernos checo, español e italiano y la Comisión Europea. En la vista celebrada el 26 de octubre de 2016, fueron oídos los Gobiernos checo y español y la Comisión.

III. Apreciación

13. Como demuestra claramente la presente petición de decisión prejudicial, subsisten dudas sobre la interpretación adecuada del concepto de «labores del tabaco» tal y como se utiliza en la Directiva 2011/64 y, en particular, sobre el significado correcto de los términos «tabaco para fumar», «demás tabacos para fumar» y «que pueda fumarse sin transformación industrial ulterior». La Comisión ha reconocido estas dificultades interpretativas en su evaluación REFIT (Programa de adecuación y eficacia de la reglamentación) de la Directiva 2011/64. (6)

Por consiguiente, las cuestiones planteadas ofrecen al Tribunal de Justicia la oportunidad de aportar ciertas aclaraciones.

A. Sobre la primera cuestión prejudicial

14. Mediante su primera cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional solicita orientaciones para determinar si 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 en las que se detecta la presencia de glicerina entran dentro del significado de «labores del tabaco» tal y como se utiliza en el artículo 2 de la Directiva 2011/64.

15. Con arreglo al artículo 2 de la Directiva 2011/64, las «labores del tabaco» comprenden los cigarrillos, los cigarrillos puros, los cigarrillos y el tabaco para fumar. Por lo tanto, estos productos se

someten al impuesto especial.

16. El «tabaco para fumar», tal y como se utiliza en el artículo 2 de la Directiva 2011/64, se define, bien como picadura fina de tabaco destinada a liar cigarrillos, bien como «los demás tabacos para fumar». De ello se desprende que con «los demás tabacos para fumar» se hace referencia a una categoría de productos del tabaco que no son ni cigarrillos, ni cigarros puros, ni cigarritos, ni picadura fina de tabaco destinada a liar.

17. El artículo 5, apartado 1, de la Directiva 2011/64 precisa en mayor medida la definición de «tabaco para fumar» e incluye en ella un tipo de tabaco para fumar que llamaré tabaco para fumar propiamente dicho [letra a)] y los desechos de tabaco [letra b)]. El litigio principal se centra en el primer concepto.

18. Según el artículo 5, apartado 1, letra a), de la Directiva 2011/64, el «tabaco para fumar» debe cumplir dos requisitos: en primer lugar, debe haber sido «cortado o fraccionado de otra forma, hilado o prensado en placas» y, en segundo lugar, debe «[poder] fumarse sin transformación industrial ulterior».

19. Como alegaron el Gobierno checo y la Comisión, la redacción del artículo 5, apartado 1, letra a), de la Directiva 2011/64 sugiere que los productos del tabaco deben cumplir ambos requisitos para ser clasificados como «tabaco para fumar» con arreglo a dicha disposición. A continuación, analizaré ambos requisitos de manera sucesiva.

1. Primer requisito establecido en el artículo 5, apartado 1, letra a), de la Directiva 2011/64: «cortado o fraccionado de otra forma, hilado o prensado en placas»

20. La descripción de los productos controvertidos contenida en la resolución de remisión da a entender que tales productos —hojas enteras secas de tabaco— no pueden considerarse cortados, prensados en placas o hilados. Pero ¿pueden entenderse no obstante «fraccionados de otra forma»? En este sentido, la resolución de remisión establece que las hojas en cuestión han sido «parcialmente desvenadas», es decir, que el peciolo de las hojas (la rama que sostiene el limbo del follaje y lo une al tallo) se ha eliminado total o parcialmente. Según el Gobierno checo, no cabe duda de que ese tratamiento puede entenderse en el sentido de «fraccionado de otra forma». En la vista, la Comisión alegó que, en su opinión, eliminar únicamente el peciolo no es suficiente para cumplir ese primer requisito. Sin embargo, esa institución no descarta que los productos controvertidos puedan haber sido cortados, hilados o prensados en placas, pero para ello sería precisa una descripción más detallada de dichos productos que la que figura en la resolución de remisión.

21. Por el contrario, dicha resolución parece partir de la premisa de que el primer requisito se cumple (o, al menos, no parece ponerlo en duda de forma expresa). Sin embargo, puesto que el Tribunal de Justicia no ha interpretado nunca ese requisito, intentaré prestar alguna ayuda al respecto.

22. En mi opinión, aunque una comparación lingüística no proporciona una respuesta concluyente a esa pregunta, [\(7\)](#)

la expresión «fraccionado de otra forma» debe interpretarse en el sentido de incluir las hojas de tabaco que han sido parcialmente desvenadas para quitar el peciolo. De hecho, ese proceso exige que la hoja esté al menos parcialmente partida por el medio en mayor o menor medida para poder quitar el peciolo, dependiendo de la fisionomía de la hoja, dejando dos mitades que pueden seguir unidas por parte del limbo de la planta.

23. Esta interpretación está respaldada, en mi opinión, por la redacción, el contexto y el objetivo del artículo 5, apartado 1, letra a), de la Directiva 2011/64.

24. En primer lugar, en lo que respecta al tenor del artículo 5, apartado 1, letra a), de la Directiva 2011/64, el uso de las palabras «de otra forma» en la expresión «fraccionado de otra forma» sugiere que el concepto de tabaco propiamente dicho, tal y como se regula en dicho artículo, debe interpretarse de manera amplia para permitir que comprenda una variedad de procesos de elaboración sin necesidad de definir todas las maneras posibles mediante las cuales se puede elaborar el tabaco.

25. En segundo lugar, el contexto de la Directiva 2011/64 lo confirma.

26. Ante todo, con arreglo al artículo 5, apartado 1, letra b), de la Directiva 2011/64, los desechos del tabaco para fumar se definen como «los restos de hojas de tabaco y los subproductos derivados». Por el contrario, habida cuenta que los restos de las ramas y los peciolos de la hoja de tabaco serían estos restos o subproductos derivados, la parte que quede de la hoja de tabaco que haya sido desprovista de dichas partes (es decir, la parte que sea más apropiada para ser fumada) se debería clasificar como tabaco propiamente dicho.

27. Asimismo, tal y como reconoció la Comisión en la vista, la utilización del concepto «demás tabacos para fumar» —un concepto amplio y en gran medida tautológico— dentro del ámbito del «tabaco para fumar» mencionado en el artículo 2, apartado 1, letra c), de la Directiva 2011/64 implica que el concepto «tabaco para fumar» debe interpretarse como una categoría residual destinada a englobar los tipos de labores del tabaco que no entran en las categorías más específicas enumeradas antes de ésta.

28. En último lugar, el objetivo principal de la Directiva 2011/64 exige también que el concepto de «tabaco para fumar» se interprete de manera amplia.

29. Para permitir el buen funcionamiento del mercado interior, la Directiva 2011/64 pretende asegurar que la aplicación en los Estados miembros de impuestos sobre el consumo de productos del sector del tabaco no falsee las condiciones de competencia y no obstaculice su libre circulación en la Unión. En particular, el considerando 9 de dicha Directiva establece 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. (8)

Ese objetivo de garantizar una competencia sin distorsiones se resalta en el considerando 8 de la Directiva 2011/64, que afirma, en esencia, que los productos que se asemejen a los de una categoría enumerada deben recibir el mismo trato que dicha categoría a efectos del impuesto especial. En este sentido, resulta obvio que una hoja de tabaco seca que haya sido parcialmente partida por la mitad es similar a una hoja de tabaco seca que haya sido totalmente partida por la mitad.

30. Es más, el considerando 2 de la Directiva 2011/64 dispone que la legislación fiscal de la Unión tiene que garantizar un elevado nivel de protección de la salud y que el tabaco puede producir graves daños para la salud. Una interpretación demasiado restrictiva del primer requisito establecido en el artículo 5, apartado 1, letra a), de dicha Directiva, correría el riesgo de ir en contra de ese objetivo de salud pública al limitar potencialmente la posibilidad de recurrir a medidas de política fiscal para atenuar la demanda de tales productos. (9)

31. De lo anterior se desprende que el concepto de «tabaco para fumar», según se emplea en el artículo 5, apartado 1, letra a), de la Directiva 2011/64, debe interpretarse de manera amplia. Por lo tanto, considero que los productos controvertidos cumplen el primer requisito mencionado en el punto 18 anterior.

32. En este contexto, a continuación abordaré la cuestión que constituye el objeto del litigio principal y en la que se centra la primera cuestión prejudicial planteada por el órgano jurisdiccional remitente: si los productos controvertidos «pued[en] fumarse sin transformación industrial ulterior», segundo requisito previsto en el artículo 5, apartado 1, letra a), de la Directiva 2011/64.

2. Segundo requisito establecido en el artículo 5, apartado 1, letra a), de la Directiva 2011/64: «que pueda fumarse sin transformación industrial ulterior».

33. Para que pueda considerarse «tabaco para fumar», la definición del tabaco para fumar propiamente dicho contenida en el artículo 5, apartado 1, letra a), de la Directiva 2011/64 exige «que pueda fumarse sin transformación industrial ulterior» (segundo requisito).

34. En la vista, el Gobierno checo y la Comisión se basaron en gran medida en la sentencia Schenker para apoyar su punto de vista —punto de vista que comparten el Gobierno español y el italiano—, es decir, que los productos controvertidos cumplen el segundo requisito, alegando que el mismo criterio debe aplicarse tanto a la hora de interpretar las normas aduaneras de clasificación

(objeto de dicho asunto) como a la hora de interpretar las normas sobre los impuestos especiales. Sin embargo, aunque la seguridad jurídica aconseja un criterio unitario, me parece que el Tribunal de Justicia no clasificó los bienes en cuestión en dicho asunto, sino que se basó en la apreciación de los hechos llevada a cabo por el órgano jurisdiccional nacional según la cual dichos productos eran «tabaco para fumar». Además, aunque la Comisión afirmó acertadamente en la vista que el criterio decisivo a efectos de clasificación aduanera es si las hojas de tabaco han sido sometidas a una transformación en tal medida que constituyan tabaco elaborado listo para ser fumado sin transformación industrial ulterior, el órgano jurisdiccional remitente solicita precisamente al Tribunal de Justicia que aclare si los productos controvertidos cumplen ese criterio. (10)

35. Ahora bien, la Directiva 2011/64 no da ninguna explicación sobre el significado concreto de la expresión «que pueda fumarse sin transformación industrial ulterior». Sin embargo, en la sentencia Brinkmann, el Tribunal de Justicia declaró que el requisito previsto en el actual artículo 3, apartado 1, letra a), de la Directiva 2011/64 de que los cigarrillos sean «susceptibles de fumarse sin transformación» hace referencia a un producto acabado. Por lo tanto, los rollos de tabaco producidos industrialmente y envueltos en celulosa permeable, que deban introducirse en una funda de cigarrillos o ser envueltos en papel de fumar antes de que puedan fumarse, no se clasificaban como cigarrillos en virtud de dicho artículo, sino como «tabaco para fumar», puesto que esos rollos de tabaco podían fumarse sin transformación industrial ulterior. (11)

Esa sentencia, por lo tanto, apoya la idea de que el concepto de «tabaco para fumar» no se limita a los productos acabados.

36. Al parecer, se adopta un planteamiento similar en el artículo 3, apartado 1, letras b) y c), de la Directiva 2011/64. Dicha disposición se refiere a los rollos de tabaco que, «mediante una simple manipulación no industrial» se introducen en fundas de cigarrillos o se envuelven en hojas de papel de fumar. La idea que transmite la expresión «mediante una simple manipulación no industrial» parece corresponderse con la que subyace a la expresión «que pueda fumarse sin transformación industrial ulterior». Después de todo, la diferencia principal entre los cigarrillos mencionados en el artículo 3, apartado 1, letras b) y c), y el tabaco para fumar propiamente dicho, a que hace referencia el artículo 5, apartado 1, letra a), de la Directiva 2011/64 parece ser el aspecto físico del tabaco en cuestión (es decir, por un lado, tabaco en forma de rollos y, por otro lado, tabaco cortado o fraccionado de otra forma, hilado o prensado en placas). (12)

37. Por consiguiente, la jurisprudencia sobre el actual artículo 3, apartado 1, letras b) y c), de la Directiva 2011/64 relativa a la «simple manipulación no industrial» puede servir de inspiración para el Tribunal de Justicia. En el asunto Comisión/Alemania, el Tribunal de Justicia declaró que introducir rollos de picadura fina de tabaco, con su funda de aluminio abierta en ambos extremos de las medidas adecuadas para ser insertadas en tubos de cigarrillos con filtro, y después retirar dicha funda con la ayuda de un aparato del tamaño de un bolígrafo, dejando el tabaco dentro del tubo, es «una manipulación no industrial sencilla». Por lo tanto, dichos rollos de tabaco se pueden clasificar como cigarrillos de conformidad con el artículo 2, apartado 1, letra a), de la Directiva 2011/64, y no de picadura fina de tabaco destinada a liar cigarrillos —o para utilizar términos más idiomáticos, tabaco de liar— en virtud del actual artículo 2, apartado 1, letra c), inciso i), de la Directiva 2011/64. (13)

En concreto, el Abogado General Jacobs calificó de «simple manipulación no industrial» «prácticamente cualquier proceso en el que un fumador elabora sus propios cigarrillos empleando para ello elementos manufacturados». Añadió que «si un fumador medio, tras adquirir un poco de práctica, no pudiera llevar a cabo este proceso con relativa facilidad y con un cierto grado de habilidad para obtener un cigarrillo aceptable, probablemente estos elementos no tendrían salida en el mercado.» (14)

38. Obviamente, el presente asunto no se limita a situaciones que entrañen un proceso en el que el fumador elabora sus propios cigarrillos empleando para ello elementos cuyo proceso de elaboración, en términos convencionales, ha acabado. Un comparador más adecuado, como tal, sería el tabaco de liar, que es el otro tipo de «tabaco para fumar» mencionado en el artículo 2, apartado 1, letra c), de la Directiva 2011/64. El uso de tabaco de liar implica que el fumador ha de colocar diestramente el tabaco suelto en una fina hoja de papel y lo enrolle o envuelva en forma de cilindro fino. El fumador puede también colocar un filtro en un extremo del papel antes de envolverlo. Si bien esta operación puede resultar difícil al principio, es no obstante apta para todos los fumadores y el fumador medio dominará, con algo de práctica, las habilidades necesarias para ello.

39. Puede seguirse el mismo razonamiento para la expresión «que pueda fumarse sin transformación industrial ulterior» tal y como se utiliza en el artículo 5, apartado 1, letra a), de la Directiva 2011/64. Esto me lleva a considerar que, por lo general, el «tabaco para fumar» de conformidad con dicho artículo es tabaco que, sin estar comprendido en una de las otras categorías establecidas en la Directiva, está preparado para su consumo, o puede prepararse fácilmente mediante medios no industriales. Ese aspecto debe apreciarse desde una perspectiva funcional. En este sentido, la transformación manual para su consumo por parte de los fumadores (que no poseen necesariamente ninguna habilidad previa en este sentido) de tabaco que haya sido cortado o fraccionado de otra forma, hilado o prensado en placas para transformarlo en un producto que pueda fumarse no constituye una transformación industrial.

40. Por el contrario, considero que las semillas de tabaco, las plantas de tabaco y las hojas de tabaco recién cortadas cuyo proceso de secado y fermentado no haya empezado aún no se pueden clasificar ni como «tabaco para fumar» según el artículo 5, apartado 1, letra a), de la Directiva 2011/64 ni, por consiguiente, como «labores del tabaco», según el artículo 2, de esta misma Directiva.

41. Ha de añadirse que la interpretación expuesta en el punto 39 anterior es la que mejor se adapta a los objetivos de la Directiva 2011/64, mencionados en los puntos 29 y 30 anteriores, a saber, garantizar una competencia sin distorsiones y un alto nivel de protección de la salud.

42. En estas circunstancias, y teniendo en cuenta los límites de la competencia del Tribunal de Justicia en los procedimientos prejudiciales, el Tribunal de Justicia debe indicar si productos del tabaco como los controvertidos en el litigio principal precisan de una transformación industrial para poder ser consumidos.

43. En este sentido, la petición de decisión prejudicial hace referencia al informe pericial, que concluyó que los productos controvertidos, sin ninguna otra preparación, no pueden ser consumidos o transformados en un cigarro, o ser utilizados para llenar un tubo de cigarrillo o una pipa. Sin embargo, según dicho informe, los productos controvertidos, después de haber sido cortados o triturados, pueden usarse para liar un cigarrillo o para llenar un cigarrillo o una pipa. Después pueden fumarse. El órgano jurisdiccional remitente añade que los establecimientos que venden estos productos controvertidos ofrecen a sus clientes la posibilidad de preparar las hojas de tabaco con un utensilio cortante que se exhibe en el mostrador de la tienda. Deseo añadir que soy consciente de que dichos utensilios pueden encontrarse y comprarse fácilmente en el mercado minorista.

44. De esta descripción se desprende claramente que los productos controvertidos necesitan de algún tipo de tratamiento posterior, pero no parece que necesiten de ninguna transformación que no pueda llevar a cabo un fumador medio.

45. Por consiguiente, en circunstancias tales como las descritas en la resolución de remisión, considero que los productos controvertidos pueden fumarse sin transformación industrial ulterior en el sentido del artículo 5, apartado 1, letra a), de la Directiva 2011/64. Asimismo, como se ha expuesto en los puntos 22 a 31 anteriores, tales productos reúnen las características físicas (primer requisito) del tabaco para fumar de conformidad con ese mismo artículo. De ello se deduce que, desde mi punto de vista, como tales, los productos controvertidos pueden considerarse «demás tabacos para fumar» en el sentido del artículo 2, apartado 1, letra c), inciso ii) y, por lo tanto, «labores del tabaco» sujetas a un impuesto especial. (15)

B. *Sobra la segunda cuestión prejudicial*

46. Mediante su segunda cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pregunta si, en el caso de que se considere que los productos controvertidos están excluidos del ámbito de aplicación de la Directiva 2011/64 como «labores del tabaco», los Estados miembros pueden gravarlos.

47. Teniendo en cuenta mi respuesta a la primera cuestión prejudicial, es posible que no sea necesario que el Tribunal de Justicia responda a la segunda. Sin embargo, en aras de la exhaustividad, expondré mi opinión sobre esta cuestión prejudicial a continuación.

48. Como sostiene la Comisión, si el Tribunal de Justicia concluye que los productos controvertidos no son «labores del tabaco», tales productos serían «productos distintos de los sujetos a impuestos especiales», en el sentido del artículo 1, apartado 1, de la Directiva 2008/118. En ese supuesto, del artículo 1, apartado 3, de dicha Directiva se desprende que los Estados miembros pueden gravar dichos productos, siempre y cuando estos gravámenes no den lugar, en el comercio entre Estados miembros, a trámites conexos al cruce de fronteras. (16)

En particular, el artículo 1, apartado 3, de dicha Directiva no se opone, en sí, a que los Estados miembros graven productos distintos de aquellos sujetos al régimen de los impuestos especiales armonizados mediante un impuesto que se rige por reglas idénticas a las relativas a dicho régimen. (17)

49. Incumbe al órgano jurisdiccional remitente comprobar que el impuesto que grava los productos controvertidos no da lugar, en el comercio entre Estados miembros, a trámites conexos al cruce de fronteras. En este sentido, la resolución de remisión no contiene suficiente información sobre el impuesto especial y su aplicación práctica. Me limitaré, por lo tanto, a formular algunos comentarios generales que pueden ayudar al órgano jurisdiccional remitente a evaluar la legalidad del impuesto especial que grava los productos controvertidos a la luz de la Directiva 2008/118.

50. El Tribunal de Justicia ha distinguido entre los trámites en relación con la obligación de pago de un impuesto especial y los trámites en relación con el cruce de fronteras. (18)

La prohibición que se establece en el artículo 1, apartado 3, de la Directiva 2008/118 sólo se aplica a estos últimos. Si bien cabe que deba presentarse una declaración en el momento de la adquisición dentro de la Unión (por tanto, en el momento de cruzar la frontera), la finalidad de dicho trámite puede ser perfectamente liquidar un impuesto especial, lo cual no está prohibido por la Directiva 2008/118. (19)

Además, si el impuesto se aplica de la misma forma tanto a productos importados como a nacionales, los trámites relativos al pago de dicho impuesto no guardarán relación con el cruce de fronteras. (20)

51. Para concluir, y sólo en el caso de que el Tribunal de Justicia no estuviera de acuerdo con la respuesta que propongo para la primera cuestión prejudicial, los Estados miembros pueden gravar productos como los controvertidos en el presente asunto, salvo cuando dicho impuesto esté únicamente relacionado con el cruce de una frontera. Incumbe al órgano jurisdiccional remitente comprobar ese extremo, teniendo en cuenta, en particular, las observaciones reflejadas en los puntos 48 y 50 anteriores.

IV. Conclusión

A la luz de las consideraciones anteriores, propongo al Tribunal de Justicia que responda a las cuestiones prejudiciales planteadas por el Nejvyšší správní soud (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, República Checa) del siguiente modo:

«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 en las que se detecta la presencia de glicerina, en caso de que puedan fumarse tras una sencilla preparación por trituración o picado a mano, han de clasificarse como “labores del tabaco”, en el sentido del artículo 2 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, y, en particular, como “tabaco para fumar”, en el sentido del artículo 5, apartado 1, letra a) de esta Directiva.»

¹ Lengua original: inglés.

² Molière, *Don Juan*, 1665, Escena 1.^a, Acto 1^o [Elogio del tabaco («L'éloge du tabac»)].

³ Véase, por ejemplo, la sentencia de 21 de septiembre de 2016, *Etablissements Fr. Colruyt* (C-221/15, EU:C:2016:704).

[4](#) Directiva del Consejo de 21 de junio de 2011 relativa a la estructura y los tipos del impuesto especial que grava las labores del tabaco (texto codificado) (DO 2011, L 176, p. 24).

[5](#) Directiva 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), en su versión modificada por la Directiva 2010/12/UE del Consejo, de 16 de febrero de 2010, por la que se modifican las Directivas 92/79/CEE, 92/80/CEE y 95/59/CE, en lo referente a la estructura y a los tipos del impuesto especial que grava las labores del tabaco, y la Directiva 2008/118/CE (DO 2010, L 50, p. 1) y la Directiva 2013/61/UE del Consejo, de 17 de diciembre de 2013, por la que se modifican las Directivas 2006/112/CE y 2008/118/CE en relación con las regiones ultraperiféricas francesas y Mayotte en particular (DO 2013, L 353, p. 5).

[6](#) Informe de la Comisión al Consejo sobre la evaluación REFIT de la Directiva 2011/64/UE y sobre la estructura y los tipos del impuesto especial que grava las labores del tabaco, COM(2015) 621 final, p. 8.

[7](#) Las demás versiones lingüísticas de la Directiva 2011/64 no aclaran demasiado el significado de «fraccionado de otra forma». Por un lado, algunas de dichas versiones sugieren que «fraccionado de otra forma» significa que el tabaco debe estar realmente desmenuzado en trozos más pequeños (en español: «fraccionado de otra forma»; en alemán: «anders zerkleinerten»; en francés: «fractionné d'une autre façon»; en italiano: «in altro modo frazionato»; en neerlandés: «op andere wijze versnipperde»; en portugués: «fraccionado de outra forma»; en rumano: «divizat în alt mod», y en finlandés: «tai muutoin paloitteltua»). Por otro lado, otras versiones están más abiertas a la idea de que una simple rasgadura sea suficiente (en danés: «revet»; en inglés: «otherwise split», y en sueco: «på annat sätt strimlats»).

[8](#) Véase, la sentencia de 21 de septiembre de 2016, Etablissements Fr. Colruyt (C-221/15, EU:C:2016:704), apartado 21. Véase también, la sentencia de 9 de octubre de 2014, Yesmoke Tobacco (C-428/13, EU:C:2014:2263), apartado 23.

[9](#) Véase, en este sentido, la sentencia de 9 de octubre de 2014, Yesmoke Tobacco (C-428/13, EU:C:2014:2263), apartados 35 y 36.

[10](#) Sentencia de 8 de septiembre de 2016, Schenker (C-409/14, EU:C:2016:643), apartados 89 y 90, consúltese el apartado 79. Procede añadir que, si bien tanto el tabaco propiamente dicho como los desechos del tabaco son formas de «tabaco para fumar» con arreglo al artículo 5, apartado 1, letras a) y b), de la Directiva 2011/64, de la sentencia citada se desprende que, a efectos aduaneros, los desechos del tabaco se clasifican de manera diferente al tabaco para fumar.

[11](#) Sentencia de 24 de septiembre de 1998, Brinkmann (C-319/96, EU:C:1998:429), apartados 18 y 20, que interpretan el artículo 3, apartado 1, y el artículo 4, apartado 1, de la Segunda Directiva 79/32/CEE del Consejo, de 18 de diciembre de 1978, relativa a los impuestos distintos de los impuestos sobre el volumen de negocios que gravan el consumo de labores del tabaco (DO 1979, L 10, p. 8; EE 09/01, p. 111).

[12](#) De igual manera, los desechos del tabaco para fumar que están sujetos al impuesto especial en virtud del artículo 5, apartado 1, letra b), de la Directiva 2011/64 son los restos de hojas de tabaco y los subproductos derivados del tratamiento del tabaco o de la fabricación de labores del tabaco que, aparte de venderse al por menor, pueden ser fumados.

[13](#) Véase la sentencia de 10 de noviembre de 2005, Comisión/Alemania (C-197/04, EU:C:2005:672), apartados 31 y 32, que hacen referencia, entre otras cosas, al artículo 4, apartado 1, letra b), de la Directiva 95/59/CE del Consejo, de 27 de noviembre de 1995, relativa a los impuestos distintos de los impuestos sobre el volumen de negocios que gravan el consumo de labores del tabaco (DO 1995, L 291, p. 40).

[14](#) Véanse, las conclusiones del Abogado General Jacobs presentadas en el asunto Comisión/Alemania (C-197/04, EU:C:2005:476), punto 25. Este planteamiento fue ratificado por el Tribunal de Justicia; véase la sentencia de 10 de noviembre de 2005, Comisión/Alemania (C-197/04, EU:C:2005:672), apartado 31.

[15](#) En este sentido, aunque considero innecesario que el Tribunal de Justicia se pronuncie sobre si los productos controvertidos pueden clasificarse también como desechos del tabaco para fumar de conformidad con el artículo 5, apartado 1, letra b), de la Directiva 2011/64, en función de cómo se interpreten los conceptos de «restos» y «subproductos» —por ejemplo, si pueden incluir hojas de tabaco secas destinadas para su uso como fertilizantes o como decoración— en mi opinión no cabe excluir esa posibilidad.

[16](#) Véase, en este sentido, la sentencia de 5 de julio de 2007, Fendt Italiana (C-145/06 y C-146/06, EU:C:2007:411), apartado 44, en relación con una disposición similar contenida en una norma predecesora de la Directiva 2008/118.

[17](#) Sentencia de 12 de febrero de 2015, Oil Trading Poland (C-349/13, EU:C:2015:84), apartado 34.

[18](#) Sentencia de 12 de febrero de 2015, Oil Trading Poland (C-349/13, EU:C:2015:84), apartado 37 y jurisprudencia citada.

[19](#) Véase, en este sentido, la sentencia de 3 de junio de 2010, Kalinchev (C-2/09, EU:C:2010:312), apartado 27 y jurisprudencia citada, en relación con una disposición similar contenida en una norma predecesora de la Directiva 2008/118.

[20](#) Véase, en este sentido, la sentencia de 12 de febrero de 2015, Oil Trading Poland (C-349/13, EU:C:2015:84), apartado 38.