



Recopilación de la Jurisprudencia

CONCLUSIONES DEL ABOGADO GENERAL
SR. ATHANASIOS RANTOS
presentadas el 28 de septiembre de 2023¹

Asunto C-336/22

f6 Cigarettenfabrik GmbH & Co. KG
contra
Hauptzollamt Bielefeld

[Petición de decisión prejudicial presentada por el Finanzgericht Düsseldorf (Tribunal de lo Tributario de Düsseldorf, Alemania)]

«Procedimiento prejudicial — Fiscalidad — Directiva 2008/118/CE — Régimen general de los impuestos especiales — Artículo 1 — Directiva 2011/64/UE — Estructura y tipos del impuesto especial que grava las labores del tabaco — Artículo 14 — Imposición del tabaco — Tabaco calentado — Normativa nacional que establece para el tabaco calentado una estructura y un tipo impositivo diferentes de los aplicables a los demás tabacos para fumar»

I. Introducción

1. El presente procedimiento prejudicial ofrece al Tribunal de Justicia la ocasión de pronunciarse sobre la compatibilidad de un impuesto adicional sobre productos novedosos del tabaco con las disposiciones del Derecho de la Unión en materia de impuestos especiales.
2. La petición de decisión prejudicial tiene por objeto, más en concreto, la interpretación del artículo 1, apartado 2, de la Directiva 2008/118/CE,² y del artículo 14, apartados 1, párrafo primero, letra b), 2, párrafo primero, letra c), y 3, de la Directiva 2011/64/UE.³
3. Dicha petición se ha presentado a raíz de un litigio entre f6 Cigarettenfabrik GmbH & Co. KG (en lo sucesivo, «demandante») y el Hauptzollamt Bielefeld (Oficina Principal de Aduanas de Bielefeld, Alemania) (en lo sucesivo, «demandada»), sobre la decisión de esta de someter a la demandante a un impuesto adicional sobre los rollos de tabaco calentado que produce (en lo sucesivo, «impuesto controvertido»), además del impuesto especial sobre el tabaco de fumar.

¹ Lengua original: francés.

² 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).

³ 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 (DO 2011, L 176, p. 24).

II. Marco jurídico

A. Derecho de la Unión

1. La Directiva 2008/118

4. Según el considerando 4 de la Directiva 2008/118, «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».

5. El artículo 1 de la Directiva dispone:

«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.

3. Los Estados miembros podrán recaudar impuestos sobre:

a) productos distintos de los sujetos a impuestos especiales;

[...]».

2. La Directiva 2011/64

6. Los considerandos 2, 4, 8 y 9 de la Directiva 2011/64 establecen:

«(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 [...]

[...]

(4) Conviene definir las diversas clases de labores del tabaco, que se diferencian entre sí por sus características y por los usos a que se destinan.

[...]

- (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 [...]».

7. El artículo 1 de la Directiva dispone:

«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.»

8. El artículo 2 de la 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.

[...]»

9. El artículo 3, apartado 1, de la misma Directiva dispone:

«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 cigarritos [...];
- b) los rollos de tabaco que mediante una simple manipulación no industrial se introducen en fundas de cigarrillos;

[...].

10. El artículo 5, apartado 1, de la Directiva 2011/64 establece:

«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. [...]»

11. Según el artículo 13 de la Directiva:

«Los siguientes grupos de tabaco elaborado fabricado en la Unión e importado de terceros países estarán sometidos, en cada Estado miembro, a un impuesto especial mínimo con arreglo a lo dispuesto en el artículo 14:

- a) cigarros puros y cigarrillos;
- b) picadura fina de tabaco destinada a liar cigarrillos;
- c) los demás tabacos de fumar.»

12. El artículo 14 de dicha Directiva establece:

«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 cigarrillos, 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 cigarrillos, 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.

[...]»

B. Derecho alemán

13. 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 [...]. El impuesto sobre el tabaco es un impuesto especial a los efectos de la Abgabenordnung [(Ley General Tributaria)].

(2) Son labores del tabaco:

1. los cigarros puros y los cigarrillos [...]

2. los cigarrillos [...]

3. el tabaco para fumar (picadura y el 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.

[...]»

14. El artículo 1a de la TabStG, titulado «Tabaco calentado, tabaco para pipa de agua», dispone que, «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».

15. El artículo 2 de dicha Ley establece:

«(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 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 por unidad, deducido el impuesto sobre el volumen de negocios 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, el importe establecido en el punto 4, más un impuesto adicional equivalente al 80 % de la cuota del impuesto establecida en el punto 1, deducida 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;

[...]».

III. El litigio principal, las cuestiones prejudiciales y el procedimiento ante el Tribunal de Justicia

16. La demandante fabrica rollos de tabaco para calentar recubiertos de un papel laminado con revestimiento de aluminio, que se introducen en un dispositivo alimentado por baterías que calienta el tabaco por debajo de su temperatura de combustión. De este modo se produce un aerosol con contenido de nicotina que es inhalado por el consumidor a través de una boquilla.

17. En virtud de la normativa nacional en vigor hasta el 31 de diciembre de 2021, los rollos de tabaco para calentar solo tributaban con arreglo al tipo aplicable al tabaco de pipa. No obstante, el legislador alemán dispuso que, a partir del 1 de enero de 2022, además del tipo correspondiente al tabaco de pipa, se gravaría el tabaco calentado con un importe, calificado expresamente de «impuesto adicional» (en lo sucesivo, «impuesto adicional»). En efecto, en virtud de la normativa nacional vigente a partir de la mencionada fecha, el impuesto que grava el tabaco calentado está compuesto de un importe determinado conforme al cálculo aplicable al tabaco de pipa y del impuesto adicional. Este corresponde al 80 % de la cuota obtenida aplicando a los rollos de tabaco para calentar el tipo de gravamen establecido para los cigarrillos, menos la cuota del impuesto correspondiente al tabaco de pipa.

18. En tales circunstancias, la demandante interpuso ante el Finanzgericht Düsseldorf (Tribunal de lo Tributario de Düsseldorf, Alemania), órgano jurisdiccional remitente, un recurso en el que alegaba la ilegalidad del impuesto adicional que grava a partir del 1 de enero de 2022 los rollos de tabaco para calentar, por ser contrario a la Directiva 2008/118.

19. En el recurso presentado en el asunto principal, la demandante, afirma que:

- la percepción del impuesto adicional sobre el tabaco para calentar es contraria al artículo 1, apartado 2, de la Directiva 2008/118, por tratarse de un impuesto especial no autorizado;
- el impuesto adicional tampoco se percibe con fines específicos, ya que su rendimiento no se utiliza para financiar gastos dirigidos a la protección de la salud;
- la percepción de un impuesto adicional de estas características es contraria al artículo 14, apartado 3, de la Directiva 2011/64, ya que no puede darse a las labores de tabaco un trato diferente dentro del grupo de los demás tabacos de fumar.

20. La parte demandada, por su parte, se opuso al recurso alegando que:

- el impuesto adicional sobre el tabaco para calentar es un impuesto especial nacional no armonizado, cuya percepción no es contraria al artículo 1, apartado 2, de la Directiva 2008/118;
- la percepción de dicho impuesto adicional tiene el objetivo específico de reducir el consumo de nicotina, nociva para la salud, gravando el tabaco para calentar de la forma análoga a los cigarrillos. La finalidad disuasoria del impuesto adicional constituye un fin específico en el sentido del artículo 1, apartado 2, de la Directiva 2008/118;
- dado que el impuesto adicional controvertido en el asunto principal no es un impuesto armonizado, no tiene que cumplir, conforme al artículo 1, apartado 2, de la Directiva 2008/118, las exigencias del artículo 14 de la Directiva 2011/64.

21. 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 de un Estado miembro relativa a la aplicación del impuesto sobre el tabaco al tabaco calentado que, para el cálculo del impuesto, prevé la aplicación, junto al tipo correspondiente al tabaco de pipa, de un impuesto adicional equivalente al 80 % de la cuota del impuesto correspondiente a 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 del impuesto, prevé la aplicación, junto al tipo correspondiente al tabaco de pipa, de un impuesto adicional equivalente al 80 % de la cuota del impuesto correspondiente a 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 del 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?»

22. Han presentado observaciones escritas la demandante, el Gobierno alemán y la Comisión Europea. Dichas partes han formulado asimismo observaciones en la vista oral celebrada el 15 de junio de 2023.

IV. Análisis

A. Sobre la primera cuestión prejudicial

23. La primera cuestión prejudicial planteada por el órgano jurisdiccional remitente tiene por objeto que se dilucide si el artículo 1, apartado 2, de la Directiva 2008/118 permite a un Estado miembro gravar productos como los rollos de tabaco para calentar controvertidos en el litigio principal, aplicándoles, además del impuesto especial sobre el tabaco de pipa, percibido con carácter general, un impuesto adicional equivalente al 80 % de la cuota del impuesto correspondiente a los cigarrillos, deducida la cuota del impuesto correspondiente al tabaco de pipa.

24. En realidad, esta cuestión se divide, a su vez, en dos cuestiones que deben distinguirse netamente.

25. En efecto, con su cuestión, el tribunal remitente pretende saber, en primer lugar, si este impuesto adicional debe calificarse de «impuesto especial», en el sentido del artículo 1, apartado 1, de la Directiva 2008/118, o de «gravamen indirecto con fines específicos», en el sentido del apartado 2 de dicho artículo.

26. En caso de que el impuesto en cuestión deba calificarse de «gravamen indirecto con fines específicos», en el sentido del artículo 1, apartado 2, de la Directiva 2008/118, y, por tanto, esté comprendido en el ámbito de aplicación de dicha disposición, el tribunal remitente solicita que se determine, en segundo lugar, si tal impuesto cumple los requisitos establecidos por dicha disposición para ser admisible conforme al Derecho de la Unión.

27. Con carácter preliminar, dado que el artículo 1, apartado 2, de la Directiva 2008/118 regula las condiciones en las que los Estados miembros pueden recaudar gravámenes indirectos con fines específicos sobre los «productos sujetos a impuestos especiales», es necesario cerciorarse de que el tabaco calentado está comprendido en el ámbito de aplicación de dicha Directiva.

1. Sobre el ámbito de aplicación de la Directiva 2011/64

28. Procede señalar, en un primer momento, que la Directiva 2011/64 no se refiere expresamente a productos como los fabricados por la demandante. Más concretamente, aparte de que dicha Directiva no define el término «tabaco para calentar», este no pertenece a ninguna de las categorías específicas de tabaco expresamente identificadas en el artículo 2, apartado 1, de dicha Directiva. Como se desprende de los diferentes informes relativos a la Directiva 2011/64 publicados por la Comisión y el Consejo, algunos «nuevos» productos del tabaco, incluido el

controvertido en el presente asunto, no existían cuando se adoptó dicha Directiva y aparecieron en el mercado después de su entrada en vigor.⁴ Además, a diferencia de otros ámbitos del Derecho de la Unión, como la nomenclatura combinada, determinante para la clasificación arancelaria en el Derecho aduanero y que ha sido adaptada entretanto para tener en cuenta la aparición de estos productos novedosos,⁵ la Directiva 2011/64 no ha cambiado a este respecto.⁶

29. A pesar de las apreciaciones anteriores, considero que el «tabaco para calentar» está comprendido en el ámbito de aplicación de la Directiva.

30. En primer lugar, del propio tenor de dicha Directiva se desprende que, al establecer una categoría residual de «los demás tabacos para fumar», la voluntad del legislador de la Unión no era restringir el ámbito de aplicación de la Directiva 2011/64 en lo que respecta a las labores del tabaco sujetas al impuesto especial, sino someter también a dicho impuesto los productos del tabaco existentes destinados a ser fumados, distintos de los expresamente designados.⁷

31. Por otra parte, una interpretación amplia del ámbito de aplicación de dicha Directiva, que incluyera, dentro de los «demás tabacos para fumar», todos los productos del tabaco comparables que compiten con los productos expresamente mencionados, respondería a los objetivos de garantizar tanto el buen funcionamiento del mercado interior⁸ como un nivel elevado de protección de la salud.⁹ A este respecto, procede señalar que el Tribunal de Justicia ha declarado que el concepto de «tabaco para fumar» contemplado en los artículos 2, apartado 1, y 5 de la Directiva 2011/64 no puede interpretarse de manera restrictiva, habida cuenta precisamente de los objetivos de esta.¹⁰

32. Por lo que respecta, en segundo lugar y más precisamente, a la definición del concepto de «tabaco para fumar», como ha declarado el Tribunal de Justicia, del tenor del artículo 5, apartado 1, letra a), de la Directiva 2011/64 se desprende que esta exige el cumplimiento de dos

⁴ Véase, a este respecto, el Informe de evaluación de 10 de febrero de 2020 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, SWD (2020) 33 final, p. 15, y las conclusiones del Consejo sobre la estructura y los tipos del impuesto especial que grava las labores del tabaco, documento n.º 8483/20, de 2 de junio de 2020.

⁵ Así, en la versión resultante del Reglamento de Ejecución (UE) 2021/1832 de la Comisión, de 12 de octubre de 2021, por el que se modifica el anexo I del Reglamento (CEE) n.º 2658/87 del Consejo, relativo a la nomenclatura arancelaria y estadística y al arancel aduanero común (DO 2021, L 385, p. 1), desde el 1 de enero de 2022 la nomenclatura combinada distingue entre «tabaco para fumar» y «productos destinados [a] la inhalación sin combustión». El tabaco para calentar, como producto que contiene tabaco destinado a la inhalación sin combustión convencional, se clasifica ahora en la subpartida 2404.

⁶ Véase también la Directiva 2014/40/UE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 3 de abril de 2014, relativa a la aproximación de las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas de los Estados miembros en materia de fabricación, presentación y venta de los productos del tabaco y los productos relacionados y por la que se deroga la Directiva 2001/37/CE (DO 2014, L 127, p. 1), que también establece una distinción entre «productos del tabaco para fumar» y «productos del tabaco sin combustión».

⁷ Así se desprende también del artículo 2, apartado 2, de la Directiva 2011/64, que establece que los productos constituidos exclusiva o parcialmente por sustancias distintas del tabaco se asimilarán a los cigarrillos y al tabaco para fumar.

⁸ Por ejemplo, el considerando 9 de la Directiva 2011/64 establece que 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. El objetivo de garantizar una competencia no falseada también se destaca en el considerando 8 de la Directiva 2011/64, que establece, en esencia, que los productos similares a los pertenecientes a una categoría deben tratarse, a efectos del impuesto especial, como pertenecientes a dicha categoría.

⁹ Véase el considerando 2 de la Directiva 2011/64 y la sentencia de 16 de septiembre de 2020, Skonis ir kvapas (C-674/19, EU:C:2020:710), apartados 31 y 32.

¹⁰ Sentencia de 6 de abril de 2017, Eko-Tabak (C-638/15, EU:C:2017:277), apartado 24.

requisitos acumulativos, a saber, en primer lugar, que el tabaco haya sido *cortado o fraccionado de otra forma, hilado o prensado en placas* y, por otro lado, *que pueda fumarse sin transformación industrial ulterior*.¹¹

33. Pues bien, tanto de la descripción que figura en la resolución de remisión como de las respuestas de las partes en la vista se desprende que los productos del tabaco controvertidos en el litigio principal cumplen estos dos requisitos.

34. Por lo que respecta al primer requisito, de la resolución de remisión se desprende que los rollos de tabaco controvertidos en el litigio principal consisten en *tabaco comprimido elaborado a base de tabaco en polvo*. En cuanto al segundo requisito, según dicha resolución, aunque el tabaco no se quema, sino que solo se calienta, dicho proceso es comparable a la acción de fumar cigarrillos u otros productos del tabaco, lo que hace que el producto pueda ser fumado.¹² A este respecto, el Tribunal de Justicia ya ha reconocido que, incluso a falta de combustión, un producto que se consume simplemente calentándolo puede considerarse tabaco para fumar.¹³

35. En tercer lugar, procede señalar que, habida cuenta de los objetivos de la Directiva 2011/64, recordados en el punto 31 de las presentes conclusiones, están comprendidos en el concepto de «tabaco para fumar» y, por tanto, en el ámbito de aplicación de dicha Directiva, todos los productos del tabaco comparables por sus características, sus efectos nocivos para la salud y su relación de competencia con otros productos a los que se aplica expresamente la Directiva. Sobre la base de las apreciaciones realizadas por el órgano jurisdiccional remitente en cuanto a su modo de consumo como sustituto de los productos del tabaco «tradicionales», el tabaco para calentar es suficientemente comparable con los demás productos del tabaco a los que se aplica la Directiva 2011/64 y puede, por consiguiente, considerarse comprendido en los «demás tabacos para fumar» en el sentido de dicha Directiva.

36. De lo anterior se desprende que el tabaco para calentar es una labor del tabaco en el sentido del artículo 1, apartado 1, letra c), de la Directiva 2008/118 y, por tanto, está comprendido en el ámbito de aplicación de la Directiva 2011/64 al formar parte de los «demás tabacos para fumar», en el sentido del artículo 2, apartado 1, letra c), inciso ii), de esta última Directiva.

2. Sobre la calificación del impuesto controvertido como gravamen «indirecto con fines específicos»

37. Una vez determinado que el producto controvertido está comprendido en el ámbito de aplicación de la Directiva 2008/118, procede, en segundo lugar, examinar si el impuesto de que se trata puede considerarse un «gravamen indirecto con fines específicos» en el sentido del artículo 1, apartado 2, de la Directiva 2008/118, como sostienen el Gobierno alemán y la Comisión, o si se trata de un impuesto especial, como sugiere la demandante.

38. Con carácter preliminar, procede señalar que la Directiva 2011/64 no regula la imposición de los productos del tabaco de manera armonizada y exhaustiva y prevé expresamente la posibilidad de que los Estados miembros recauden gravámenes indirectos con fines específicos sobre los productos sujetos a impuestos especiales.¹⁴

¹¹ 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.

¹² El órgano jurisdiccional remitente señala a este respecto que, al calentarse, los productos fabricados por la demandante desprenden un aerosol que contiene nicotina y que, al igual que el humo del tabaco tradicional, es inhalado por el consumidor a través de una boquilla.

¹³ Sentencia de 16 de septiembre de 2020, *Skonis ir kvapas* (C-674/19, EU:C:2020:710), apartado 45.

¹⁴ Véase el artículo 1, apartado 2, de la Directiva 2008/118.

39. No obstante, con arreglo al artículo 1, apartado 2, de la Directiva 2008/118, estos gravámenes indirectos, distintos de los impuestos especiales, solo pueden aplicarse a los productos sujetos a impuestos especiales si se cumplen dos requisitos. Por una parte, deben imponerse con *fin*es específicos y, por otra parte, deben 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, el cálculo de la cuota tributaria, el devengo y el control del gravamen. Estos dos requisitos, que tienen por objeto evitar la aplicación de gravámenes indirectos con fines específicos que obstaculicen indebidamente los intercambios comerciales, tienen carácter acumulativo, como se desprende del propio tenor del artículo 1, apartado 2, de la Directiva 2008/118.¹⁵

a) Sobre la existencia de un «fin específico» no presupuestario

40. Según reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, un fin específico, en el sentido del artículo 1, apartado 2, de la Directiva 2008/118, es un objetivo distinto del exclusivamente presupuestario.¹⁶ Sin embargo, ya que todo gravamen tiene necesariamente una finalidad presupuestaria, el mero hecho de que un gravamen tenga tal finalidad no permite, a menos que se prive de todo efecto útil al artículo 1, apartado 2, de la Directiva 2008/118, llegar a la conclusión de que ese gravamen no puede tener también un fin específico, en el sentido de esta disposición.¹⁷

41. Por otra parte, si bien la afectación predeterminada de los ingresos de un gravamen a la financiación del ejercicio, por parte de las autoridades de un Estado miembro, de competencias que les han sido atribuidas puede constituir un elemento que debe tenerse en cuenta para identificar la existencia de un fin específico, tal afectación, que resulta de una mera forma de organización presupuestaria interna de un Estado miembro, no puede, como tal, constituir un elemento suficiente a este respecto, ya que cualquier Estado miembro puede ordenar la afectación, con independencia de la finalidad perseguida, de los ingresos de un impuesto a la financiación de determinados gastos. En caso contrario, cualquier finalidad podría considerarse un fin específico en el sentido del artículo 1, apartado 2, de la Directiva 2008/118, lo que privaría al impuesto especial armonizado por esta Directiva de todo efecto útil y sería contrario al principio con arreglo al cual una disposición que establece una excepción, como el mencionado artículo 1, apartado 2, debe ser objeto de interpretación estricta.¹⁸

42. Pues bien, cuando no exista tal mecanismo de afectación predeterminada de los ingresos, solo puede considerarse que un gravamen sobre productos sujetos a impuestos especiales persigue un fin específico, a efectos del artículo 1, apartado 2, de la Directiva 2008/118, si dicho gravamen 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, en particular gravando considerablemente los productos considerados para desalentar su consumo¹⁹ o fomentando el uso de otros productos cuyos efectos sean menos nocivos en relación con el objetivo perseguido.²⁰

¹⁵ Auto de 7 de febrero de 2022, Vapo Atlantic (C-460/21, EU:C:2022:83), apartados 21 y 22.

¹⁶ Auto de 7 de febrero de 2022, Vapo Atlantic (C-460/21, EU:C:2022:83), apartado 23 y jurisprudencia citada.

¹⁷ Sentencia de 22 de junio de 2023, Endesa Generación (C-833/21, EU:C:2023:516); apartado 39 y jurisprudencia citada.

¹⁸ Sentencia de 22 de junio de 2023, Endesa Generación (C-833/21, EU:C:2023:516), apartado 40 y jurisprudencia citada.

¹⁹ Sentencia de 22 de junio de 2023, Endesa Generación (C-833/21, EU:C:2023:516), apartado 42 y jurisprudencia citada.

²⁰ Sentencia de 27 de febrero de 2014, Transportes Jordi Besora (C-82/12, EU:C:2014:108), y conclusiones del Abogado General Wahl presentadas en el asunto Transportes Jordi Besora (C-82/12, EU:C:2013:694), puntos 17 a 32.

43. Una vez aclarada la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, procede ahora analizar la medida fiscal controvertida para determinar si persigue un «fin específico».²¹

44. Procede señalar, en primer lugar, que de la resolución de remisión se desprende que la normativa nacional controvertida no establece ningún mecanismo de afectación de los ingresos procedentes de dicho impuesto adicional a fines vinculados a la protección de la salud.²²

45. Por tanto, a falta de tal finalidad predeterminada, procede examinar a continuación si dicho impuesto está configurado de manera que influya en el comportamiento de los contribuyentes y permita alcanzar el fin específico invocado, en el sentido de la jurisprudencia citada en el punto 42 de las presentes conclusiones.

46. A este respecto, procede recordar que el objetivo perseguido por el legislador alemán es proteger la salud y, más concretamente, reducir el consumo de nicotina, gravando el tabaco para calentar de manera análoga a los cigarrillos.

47. El órgano jurisdiccional remitente manifiesta dudas sobre los «fines específicos» de protección de la salud que pretende alcanzar la Ley alemana, ya que también las disposiciones de la Directiva 2011/64 establecen ese objetivo.²³ Por su parte, la demandante alega asimismo que el hecho de que los fines perseguidos por la normativa controvertida en el litigio principal coincidan con los del impuesto especial excluye la posibilidad de que la mencionada Ley tenga un «fin específico».

48. A mi juicio, deben hacerse las siguientes observaciones a la problemática que plantea el tribunal remitente.

49. Procede señalar, en primer lugar, que si bien el artículo 1, apartado 2, de la Directiva 2008/118 autoriza a los Estados miembros a recurrir a gravámenes indirectos con fines específicos sobre los productos sujetos al impuesto especial, no deja de ser una disposición que establece excepciones y, por tanto, debe interpretarse restrictivamente. En efecto, el concepto de «gravámenes indirectos con fines específicos», en el sentido de dicha disposición, designa los impuestos indirectos que gravan el consumo de los productos enumerados en el artículo 1, apartado 1, de esta Directiva, distintos de los «impuestos especiales», en el sentido de esta disposición, y que se imponen para fines específicos.²⁴ Si un Estado miembro pudiera invocar también los objetivos ya perseguidos por el impuesto armonizado sobre el tabaco como «fines específicos» en el sentido del artículo 1, apartado 2, de la Directiva 2008/118, las disposiciones armonizadas de dicha Directiva quedarían privadas de sentido. Además, tal interpretación pondría en riesgo los esfuerzos para armonizar el régimen de los impuestos especiales y daría lugar a un impuesto especial adicional, contrario al objetivo mismo de dicha Directiva, que es eliminar los obstáculos que subsisten en el mercado interior.²⁵

50. Sin embargo, a pesar del limitado margen de apreciación de que disponen los Estados miembros para perseguir objetivos específicos, reconocer esta disposición de excepción con el alcance que sugiere la demandante equivaldría, en esencia, a negar a los Estados miembros toda

²¹ Véase asimismo el punto 54 de las presentes conclusiones.

²² Por lo demás, observo que el Gobierno alemán no discute esta apreciación.

²³ Véase el considerando 2 de la Directiva 2011/64.

²⁴ Sentencia de 3 de marzo de 2021, Promociones Oliva Park (C-220/19, EU:C:2021:163), apartado 48 y jurisprudencia citada.

²⁵ Véanse las conclusiones del Abogado General Wahl presentadas en el asunto Transportes Jordi Besora (C-82/12, EU:C:2013:694), punto 22.

facultad de iniciativa y, por consiguiente, privaría a dicha disposición de su razón de ser. La propia existencia de esta excepción se deriva de la voluntad del legislador de la Unión de no llevar a cabo una armonización completa del régimen fiscal de los productos sujetos a impuestos especiales, para tener en cuenta las diferentes legislaciones nacionales de la Unión.²⁶ Como ha declarado el Tribunal de Justicia, el artículo 1, apartado 2, de la Directiva 2008/118 pretende tener en cuenta la diversidad de las tradiciones fiscales de los Estados miembros en esta materia y la utilización frecuente de los gravámenes indirectos para la aplicación de políticas no presupuestarias, permitiendo a los Estados miembros introducir, además del impuesto especial mínimo, otros gravámenes indirectos que persigan un fin específico.²⁷

51. En este contexto, el criterio del «fin específico» contribuye, en mi opinión, a encuadrar la posibilidad de que los Estados miembros introduzcan un tributo adicional limitando sus efectos a lo necesario para no socavar por completo el sistema de impuestos especiales establecido por las Directivas 2008/118 y 2011/64.

52. Por lo que respecta, en segundo lugar, al objetivo de protección de la salud, debe señalarse que, si bien este es efectivamente uno de los objetivos mencionados en el considerando 2 de la Directiva 2011/64, esta se adoptó sobre la base del artículo 113 TFUE y tiene por objeto principal armonizar los impuestos especiales (y otros impuestos indirectos) para garantizar el establecimiento y el buen funcionamiento del mercado interior y evitar distorsiones de la competencia. Asimismo, de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia se desprende que el hecho de que la protección de la salud constituya un objetivo general de la Directiva 2011/64 no puede excluir automáticamente la posibilidad de que un impuesto adicional que también tenga por objeto proteger la salud pueda perseguir un «fin específico» en el sentido del artículo 1, apartado 2, de la Directiva 2008/118.²⁸

53. En tercer lugar, de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia citada en el apartado 42 de las presentes conclusiones se desprende que una medida fiscal puede garantizar la consecución de un «fin específico» cuando puede desalentar el consumo de determinados productos debido a una imposición más elevada.

54. Debe recordarse, a este respecto, que la función del Tribunal de Justicia, cuando se le plantea una cuestión prejudicial que tiene por objeto determinar si un tributo establecido por un Estado miembro persigue un fin específico, en el sentido del artículo 1, apartado 2, de la Directiva 2008/118, consiste en proporcionar una aclaración al órgano jurisdiccional nacional acerca de los criterios que ha de seguir para determinar si dicho tributo persigue efectivamente tal fin, y no en efectuar por sí mismo dicha apreciación, máxime cuando no dispone necesariamente de todos los datos indispensables a este respecto.²⁹ Corresponde en definitiva al órgano jurisdiccional

²⁶ A este respecto, conviene recordar que los trabajos preparatorios para la adopción de la Directiva 92/80/CEE del Consejo, de 19 de octubre de 1992, relativa a la aproximación de los impuestos sobre el tabaco elaborado, excluidos los cigarrillos (DO 1992, L 316, p. 10), revelan que la Comisión deseaba inicialmente que los productos contemplados en dicha Directiva no estuvieran sujetos a más impuestos que el impuesto especial y el IVA, planteamiento que fue rechazado por el Consejo, que deseaba preservar la posibilidad de que los Estados miembros recurrieran a la fiscalidad indirecta. Véase, en este sentido, la propuesta de Directiva del Consejo relativa al régimen general, tenencia y circulación de los productos sujetos a impuestos especiales [COM(90) 431 final, p. 3].

²⁷ Auto de 7 de febrero de 2022, Vapo Atlantic (C-460/21, EU:C:2022:83), apartado 20.

²⁸ Sentencia de 24 de febrero de 2000, Comisión/Francia (C-434/97, EU:C:2000:98), y conclusiones del Abogado General Saggio presentadas en el mismo asunto (EU:C:1999:341), punto 13. Véanse, asimismo, por analogía, en el ámbito del medio ambiente, las sentencias de 22 de junio de 2023, Endesa Generación (C-833/21, EU:C:2023:516), apartado 45, y de 27 de febrero de 2014, Transportes Jordi Besora (C-82/12, EU:C:2014:108), apartado 32, así como las conclusiones del Abogado General Wahl presentadas en el asunto Transportes Jordi Besora (C-82/12, EU:C:2013:694), punto 22.

²⁹ Auto de 7 de febrero de 2022, Vapo Atlantic (C-460/21, EU:C:2022:83), apartado 28 y jurisprudencia citada.

remitente, al que incumbe acreditar todos los hechos pertinentes, determinar si puede entenderse efectivamente que el impuesto adicional controvertido en el litigio principal tiene un «fin específico» en el sentido antes descrito.³⁰

55. Dicho esto, considero, al igual que el Gobierno alemán y la Comisión, que el impuesto en cuestión tiene un «fin específico».

56. De las comprobaciones efectuadas por el órgano jurisdiccional remitente se desprende que el impuesto adicional controvertido en el litigio principal no persigue únicamente el objetivo de un elevado nivel de protección de la salud en general, sino que tiene, ante todo, el *objetivo específico* de disuadir a los consumidores dependientes de la nicotina de pasar de los cigarrillos a los rollos de tabaco para calentar. En efecto, al adaptar el régimen fiscal aplicable al tabaco para calentar y «aproximarlo» al de los cigarrillos, la normativa alemana controvertida tiene un fin incentivador (o disuasorio) específico destinado a impedir el paso de una categoría de tabaco a otra menos gravada.

57. Cabe señalar, en cuarto y último lugar, que si bien, en principio, como he señalado en el punto 49 de las presentes conclusiones, un impuesto indirecto no debe perseguir objetivos similares a los del impuesto especial, so pena de privar de sentido a las disposiciones armonizadas de la Directiva 2008/118, ello no puede dar lugar a una prohibición de que los Estados miembros adapten su legislación fiscal para tener en cuenta las particularidades de los productos novedosos del tabaco comercializados, con el fin de garantizar el buen funcionamiento del mercado interior y evitar distorsiones de la competencia, objetivos ambos perseguidos por dicha Directiva.³¹ Pues bien, al «aproximar» el régimen fiscal del tabaco para calentar al de los cigarrillos, la legislación alemana pretende en este caso, además de proteger la salud, garantizar un tratamiento fiscal similar a productos que parecen intercambiables a los consumidores.

b) Sobre la conformidad del modo de cálculo del impuesto adicional con el artículo 1, apartado 2, de la Directiva 2008/118 y el artículo 14 de la Directiva 2011/64

58. Una vez comprobado que se cumple el primer requisito, relativo al fin específico del gravamen, procede examinar si la medida controvertida cumple también el segundo requisito establecido en el artículo 1, apartado 2, de la Directiva 2008/118. Para que el gravamen se considere conforme con el Derecho de la Unión, debe respetar las normas impositivas comunitarias aplicables a los impuestos especiales o al IVA, por lo que respecta a la determinación de la base imponible y al cálculo de la cuota del impuesto. Así pues, esta disposición remite a la Directiva 2011/64 y, en particular, a su artículo 14, que establece las modalidades de cálculo de los gravámenes indirectos sobre las labores del tabaco sujetas a impuestos especiales.

59. El órgano jurisdiccional remitente alberga dudas sobre la conformidad con el artículo 14, apartado 3, de la Directiva 2011/64 de la normativa nacional controvertida en el litigio principal, que prevé que el importe del impuesto especial que grava el tabaco para calentar se determine sobre la base del impuesto especial que grava el tabaco de pipa y de un impuesto adicional igual al 80 % del impuesto especial que grava los cigarrillos, deducido el importe del impuesto especial que

³⁰ A este respecto, ha de precisarse que el Tribunal de Justicia no es competente para examinar el carácter más o menos nocivo de los rollos de tabaco para calentar en comparación con los cigarrillos (tradicionales), ni para pronunciarse sobre las recomendaciones formuladas por la Organización Mundial de la Salud en relación con la nocividad del tabaco para calentar.

³¹ Véase el punto 31 de las presentes conclusiones.

grava el tabaco de pipa. Según dicho órgano jurisdiccional, se trata de determinar si la normativa nacional establece una distinción entre productos pertenecientes al mismo grupo de labores del tabaco, distinción que prohíbe el referido artículo 14, apartado 3.

60. El órgano jurisdiccional remitente duda asimismo de la compatibilidad con el artículo 14, apartados 1, párrafo primero, letra b), y 2, párrafo primero, letra c), de la Directiva 2011/64 de la normativa nacional que establece que el impuesto sobre el tabaco para calentar consta de dos importes, uno de los cuales se determina sobre la base de un tipo *ad valorem* y el otro, sobre la base de un tipo específico calculado en función del peso y del número de rollos de tabaco para calentar. Señala que estas disposiciones no prevén una fórmula de imposición de ese tipo.

61. En primer lugar, ha de reconocerse que el método de cálculo de este impuesto, expresado como porcentaje de la cuota del impuesto especial sobre los cigarrillos, deducida la cuota del impuesto especial sobre los demás tabacos de fumar, es uno de los métodos previstos en el artículo 14, apartado 1, de la Directiva 2011/64.

62. No obstante, dicho impuesto parece contrario a los principios enunciados en el artículo 14, apartados 2 y 3, de la Directiva 2011/64, en la medida en que la base imponible del impuesto adicional está constituida, como en el caso de los cigarrillos, por el número de unidades y no por el peso, como en el caso de los «demás tabacos de fumar».³² Además, los métodos utilizados para calcular el impuesto adicional difieren de los utilizados para calcular el impuesto especial aplicable a otros productos de la categoría «demás tabacos de fumar» y, más concretamente, al tabaco de pipa. Por consiguiente, dichos métodos de cálculo no se ajustan a lo dispuesto en el artículo 14, apartado 3, de dicha Directiva, que establece que los tipos impositivos o importes a que se refieren los apartados 1 y 2 de ese mismo artículo se aplicarán a todos los productos que pertenezcan al grupo de tabaco elaborado correspondiente sin distinción, dentro de cada grupo.

63. No obstante, considero que la diferencia entre, por una parte, el modo de cálculo previsto en la Directiva 2011/64 y, por otra, la normativa controvertida en el litigio principal no es de suficiente entidad para que el impuesto controvertido sea automáticamente incompatible con dicha Directiva.

64. De la jurisprudencia del Tribunal de Justicia se desprende, en primer lugar, que el artículo 1, apartado 2, de la Directiva 2008/118 no obliga a los Estados miembros a respetar todas las normas relativas a los impuestos especiales o al IVA en materia de determinación de la base imponible, la liquidación, el devengo y el control del impuesto. Es suficiente que los impuestos especiales que persigan finalidades específicas sean conformes, en estos puntos, con el sistema general de una u otra de estas técnicas impositivas.³³

65. En segundo lugar, debe señalarse que, al establecer el artículo 14, apartado 3, de la Directiva 2011/64 que los tabacos elaborados no pueden tratarse de forma diferente dentro de cada grupo, la voluntad del legislador de la Unión es, en primer lugar, garantizar que no se dé un trato fiscal discriminatorio entre productos cuyas características esenciales y modo de consumo son, si no idénticos, al menos comparables.

³² En efecto, el impuesto controvertido en el litigio principal daría lugar a la aplicación de métodos diferentes para determinar la base imponible y calcular la carga fiscal global sobre un mismo producto, consistente en una combinación del impuesto especial y del impuesto adicional sobre los mismos productos. Más concretamente, los métodos de cálculo del impuesto adicional difieren de los relativos al grupo de los «demás tabacos de fumar», ya que la cuota global del impuesto adicional se fija como un porcentaje del precio de venta al por menor y por número de unidades, y no como porcentaje del precio de venta al por menor o por kilogramo, tal como se definen en el artículo 14, apartado 2, letra c), de la Directiva 2011/64 para los «demás tabacos de fumar».

³³ Sentencia de 9 de marzo de 2000, EKW y Wein & Co (C-437/97, EU:C:2000:110) apartado 47.

66. Como he señalado en los puntos 30 y 31 de las presentes conclusiones, el tercer grupo de tabaco identificado por la Directiva, «los demás tabacos para fumar», debe interpretarse en sentido amplio como una categoría residual que engloba diversos tipos de tabaco que no están comprendidos en los grupos específicos consignados en la Directiva. De ello se desprende que esta categoría incluye, por definición, productos del tabaco heterogéneos cuyas características de fabricación y modo de consumo varían y son más diversos que los incluidos en los otros dos grupos en los que se identifican expresamente los productos, a saber, «cigarrillos» y «puros y cigarritos». ³⁴ Exigir de antemano un trato fiscal idéntico para todos los productos pertenecientes a esta última categoría, con independencia de sus características y a pesar de las diferencias que puedan existir en su forma de consumo, entrañaría el riesgo de crear una discriminación entre estos productos y falsear la competencia entre los productos del tabaco pertenecientes al mismo grupo, lo que sería contrario a los objetivos de la Directiva 2011/64. ³⁵

67. En tercer lugar, debe tenerse en cuenta que la voluntad del legislador alemán cuando estableció el impuesto controvertido era disuadir a los consumidores de cambiar de una categoría de tabaco, a saber, los cigarrillos, a otra, los productos de que se trata en el litigio principal, que estaban inicialmente menos gravados. Sin perjuicio de la apreciación del órgano jurisdiccional remitente, parece que el único método posible para aproximar la cuantía global del gravamen sobre el tabaco para calentar a la cuantía global del impuesto especial sobre los cigarrillos es el elegido por el Gobierno alemán. En efecto, habida cuenta de sus características y de su forma de consumo, estos productos parecen ser sustitutivos de los cigarrillos y, por tanto, más similares a estos que a otras labores del tabaco sujetas al impuesto especial por estar comprendidas en los «demás tabacos para fumar», lo que justificaría la utilización del número de unidades y no del peso como criterio de imposición. ³⁶

68. Por consiguiente, opino que exigir la plena concordancia entre las normativas nacionales y las disposiciones de las Directivas relativas a la estructura y los tipos de los impuestos especiales aplicables a las distintas subcategorías de productos sujetos a impuestos especiales podría privar de efecto útil al artículo 1, apartado 2, de la Directiva 2008/118. ³⁷

69. Habida cuenta de lo anterior, propongo que se responda a la primera cuestión prejudicial que las disposiciones combinadas del artículo 1, apartado 2, de la Directiva 2008/118 y el artículo 2, apartado 1, párrafo primero, letra c), inciso ii), de la Directiva 2011/64 deben interpretarse en el sentido de que no se oponen a una normativa nacional que establece un impuesto adicional sobre el tabaco para calentar y que, a efectos del cálculo del impuesto, establece que, además del tipo impositivo del tabaco de pipa, se perciba un impuesto adicional que asciende al 80 % de la cuota del impuesto sobre los cigarrillos, deducida la cuota del impuesto sobre el tabaco de pipa.

³⁴ Véase el artículo 2, apartado 1, de la Directiva 2011/64.

³⁵ Véanse los considerandos 8 y 9 de dicha Directiva.

³⁶ Según la resolución de remisión, el producto fabricado por la demandante es efectivamente tabaco en porciones individuales, cuyo modo de consumo es similar al de los cigarrillos. Esta constatación se ve corroborada asimismo por el tenor de la normativa alemana que estableció el impuesto controvertido, la cual, en el artículo 1, apartado 2a, de la TabStG, califica el tabaco para calentar de «tabaco para fumar presentado en unidades que constituyen porciones individuales» y, en el artículo 2, apartado 1, punto 5, de la TabStG, precisa que «la unidad de tabaco de fumar correspondiente a una porción equivaldrá a un cigarrillo». Además, según las observaciones escritas del Gobierno alemán, la finalidad y la duración del consumo de tabaco para calentar coinciden con las del consumo de cigarrillos, y no con las de los productos de otras categorías de labores del tabaco, apreciación que no fue rebatida por la demandante.

³⁷ Véanse asimismo las conclusiones del Abogado General Saggio presentadas en el asunto Comisión/Francia (C-434/97, EU:C:1999:341), punto 14.

B. Sobre las cuestiones prejudiciales segunda y tercera

70. Las cuestiones prejudiciales segunda y tercera planteadas por el órgano jurisdiccional remitente se basan en el supuesto de que el impuesto adicional controvertido en el litigio principal no sea un gravamen indirecto percibido con fines específicos sobre productos sujetos a impuestos especiales en el sentido del artículo 1, apartado 2, de la Directiva 2008/118. Por consiguiente, estas cuestiones solo son pertinentes si el impuesto adicional controvertido constituye un impuesto especial.

71. Habida cuenta del análisis precedente y de la respuesta propuesta a la primera cuestión prejudicial, no es necesario responder a la segunda y tercera cuestiones prejudiciales.

V. Conclusión

72. En virtud de las consideraciones precedentes, propongo al Tribunal de Justicia que responda del siguiente modo a la cuestión prejudicial planteada por el Finanzgericht Düsseldorf (Tribunal de lo Tributario de Düsseldorf, Alemania):

«Las disposiciones combinadas 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, y el artículo 2, apartado 1, párrafo primero, letra c), inciso ii), 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

no se oponen a una normativa nacional que establece un impuesto adicional sobre el tabaco para calentar y que, a efectos del cálculo del impuesto, prevé que, además del tipo impositivo del tabaco de pipa, se perciba un impuesto adicional que asciende al 80 % de la cuota del impuesto sobre los cigarrillos, deducida la cuota del impuesto sobre el tabaco de pipa.»