

**TRIBUNAL SUPREMO***Sentencia de 21 de noviembre de 2024**Sala de lo Contencioso-Administrativo**Recurso n.º 292/2023**Sentencia n.º 1861/2024***SUMARIO:**

**II.EE. Impuestos Especiales de Fabricación. Impuesto especial sobre las labores del tabaco.** *Hierbas aptas para fumar en pipas de agua o cachimbas.* La sentencia recurrida sostuvo que nos encontramos con una sustancia que no es tabaco, que no tiene una función medicinal y aptas para pipas de agua, esto es, para un dispositivo que se emplea para "fumar" tabaco u otras plantas sin nicotina. El producto, en cuestión, tiene la consideración de "tabaco para fumar" a efectos del Impuesto sobre las Labores del Tabaco, y su fabricación e importación está sujeta al impuesto. Por el contrario, la recurrente afirma que el producto examinado no puede ser asimilado al "tabaco para fumar", a efectos de su sujeción al Impuesto Especial sobre las Labores del Tabaco, porque es un producto que no se "fuma", toda vez que el humo generado a partir de ese producto en las pipas de agua no se produce por combustión (que es el requisito necesario establecido por la vigente normativa comunitaria para que se dé la acción de "fumar"), sino sólo por medio de un calentamiento de las hierbas hasta determinada temperatura. Sin embargo, la Sala se remite a la resolución del TEAC de 3 de febrero de 2020 reproduciendo lo recogido por la Inspección en el acuerdo de liquidación, parte de la base de que las pipas de agua son «[...] un dispositivo que se emplea para "fumar" tabaco y otras plantas sin nicotina, lo que según el Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española es "aspirar y despedir humo"» y destaca que «la combustión no es sino un proceso de oxidación de un producto producida por un "comburente", como por ejemplo oxígeno y a una temperatura de inicio variable». 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 no recoge que una tributación específica para estas hierbas aptas para fumar en pipas de agua o cachimbas. La STJUE de 16 de septiembre de 2020, asunto C-674/19 sobre el tabaco para la pipa de agua concluyó que ese producto debe considerarse, en su conjunto, como tabaco para fumar y estar sujeto, como tal, al impuesto especial sobre el tabaco. De igual forma se pronuncia la STJUE de 14 de marzo de 2024, asunto C-336/22, de forma que puede concluirse que existe la certeza de que los productos de tabaco calentado forman parte del ámbito objetivo de la Directiva 2011/64, perteneciendo a la categoría de «tabaco para fumar», no siendo necesario el planteamiento de ninguna cuestión prejudicial.

**SENTENCIA****Magistrados/as**

MARIA DE LA ESPERANZA CORDOBA CASTROVERDE

FRANCISCO JOSE NAVARRO SANCHIS

JOSE MARIA DEL RIEGO VALLEDOR

RAFAEL TOLEDANO CANTERO

ISAAC MERINO JARA

**TRIBUNAL SUPREMO****Sala de lo Contencioso-Administrativo****Sección Segunda****Sentencia núm. 1.861/2024**

Fecha de sentencia: 21/11/2024

Síguenos en...



Tipo de procedimiento: R. CASACION  
Número del procedimiento: 292/2023  
Fallo/Acuerdo:  
Fecha de Votación y Fallo: 05/11/2024  
Ponente: Excm. Sra. D.<sup>a</sup> Esperanza Córdoba Castroverde  
Procedencia: AUD.NACIONAL SALA C/A. SECCION 7  
Letrado de la Administración de Justicia: Sección 002  
Transcrito por: CCN

Nota:

R. CASACION núm.: 292/2023  
Ponente: Excm. Sra. D.<sup>a</sup> Esperanza Córdoba Castroverde  
Letrado de la Administración de Justicia: Sección 002

### **TRIBUNAL SUPREMO**

#### **Sala de lo Contencioso-Administrativo**

#### **Sección Segunda**

#### **Sentencia núm. 1861/2024**

Excmos. Sres. y Excm. Sra.  
D. Francisco José Navarro Sanchís, presidente  
D. José María del Riego Valledor  
D. Rafael Toledano Cantero  
D. Isaac Merino Jara  
D.<sup>a</sup> Esperanza Córdoba Castroverde

En Madrid, a 21 de noviembre de 2024.

Esta Sala ha visto , constituida en su Sección Segunda por los/a Excmos/a. Sres/Sra. Magistrados/a indicados al margen, el recurso de casación núm. **292/2023**, interpuesto por el procurador don Antonio Miguel Ángel Araque Almendros, en representación de **TRADING Y CONSULTORÍA INTERNACIONAL, SL**, contra la sentencia de 11 de julio de 2022, dictada por la Sección Séptima de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, en el recurso núm. 362/2020.

Ha comparecido como parte recurrida la **ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO**, bajo la representación que le es propia del Abogado del Estado.

Ha sido ponente la Excm. Sra. D.<sup>a</sup> Esperanza Córdoba Castroverde.

### **ANTECEDENTES DE HECHO**

#### **PRIMERO. Resolución recurrida en casación.**

Este recurso de casación tiene por objeto la mencionada sentencia dictada el 11 de julio de 2022 por la Sección Séptima de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, que desestimó el recurso contencioso-administrativo núm. 362/2020, interpuesto contra la resolución de 3 de febrero de 2020 del Tribunal Económico-Administrativo Central [«TEAC»], relativa a liquidación en concepto de Impuesto Especial sobre las Labores del Tabaco [«ILT»], ejercicios 2012, 2013, 2014 y 2015.

La sentencia aquí recurrida tiene una parte dispositiva del siguiente tenor literal:

«FALLO: La Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, Sección Séptima, ha decidido:

1º **DESESTIMAR** el recurso contencioso-administrativo PO núm 362/2020, interpuesto por D. Antonio Miguel Ángel Araque Almendros, Procuradora de los Tribunales y de la entidad TRADING Y CONSULTORÍA INTERNACIONAL SL, contra la resolución identificada en el encabezamiento de esta Sentencia, que CONFIRMAMOS por ser ajustada a derecho.

2º Las costas se imponen a la entidad demandante en los términos que se recogen en el último fundamento de derecho» (sic).

#### **SEGUNDO. Preparación del recurso de casación.**

Síguenos en...



1.El procurador don Antonio Miguel Ángel Araque Almendros, en representación de TRADING Y CONSULTORÍA INTERNACIONAL, S.L., presentó escrito preparando recurso de casación contra la sentencia anteriormente mencionada.

Tras justificar la concurrencia de los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la resolución impugnada, identifica como infringidos:

**1.1.**El artículo 2.2, en relación con los arts. 3 y 5.1, de la Directiva 2011/64/UE del Consejo, de 21 de junio de 2011, relativa a la estructura y los tipos del impuesto especial que grava las labores del tabaco.

**1.2.**El artículo 59.6, en relación con el art. 59, apartados 3 y 4, de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales -LIIEE-.

**2.**La Sala de instancia, por auto de 14 de diciembre de 2022, tuvo por preparado el recurso de casación, con emplazamiento de las partes ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo, habiendo comparecido, de un lado, el procurador don Antonio Miguel Araque Almendros, en representación de TRADING Y CONSULTORÍA INTERNACIONAL, S.L., como parte recurrente, y de otro, la Abogada del Estado, en representación y defensa de la Administración General del Estado, como parte recurrida, dentro del plazo de 30 días señalado en el artículo 89.5 LJCA.

### **TERCERO. Admisión e interposición del recurso de casación.**

**1.**La Sección Primera de la Sala Tercera del Tribunal Supremo, en auto de 5 de octubre de 2023, apreció que la cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consiste en:

*"[...] Si el productosoex herbal hukka, compuesto por sustancias distintas del tabaco (hierbas aromáticas aptas para pipas de agua) ha de ser considerado tabaco para fumar, a efectos de entenderlo incluido en el ámbito de aplicación objetivo del Impuesto sobre las Labores del Tabaco.*

**3.º)**Identificar como normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación:

El artículo 2.2 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.

Los artículos 2 y 19.4 de la Directiva 2014/40/UE del Parlamento Europeo y del Consejo, sobre 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.

Los artículos 56 y 59.3, 4 y 6 de la LIIEE.

Ello sin perjuicio de que la sentencia haya de extenderse a otras si así lo exigiere el debate finalmente trabado en el recurso, ex artículo 90.4 LJCA".

**2.**El procurador don Antonio Miguel Ángel Araque Almendros, en la representación ya acreditada de Trading y Consultoría Internacional, S.L., interpuso recurso de casación mediante escrito registrado el 4 de diciembre de 2023, que observa los requisitos legales y en el que se mencionan como normas jurídicas infringidas las que han quedado citadas.

La tesis que defiende la recurrente en este litigio y que considera debe someterse al TJUE es "[...] que, de acuerdo con la vigente normativa comunitaria, la acción de "fumar" requiere combustión y por tanto el mero calentamiento del producto, aunque suponga emisión de humo que luego es inhalado, no da lugar a la acción de "fumar" en sentido jurídico. La definición legal del concepto legal de "fumar" podría haber sido la de inhalación de humo, haya combustión o no -como entienden el TEAC y la AN-, pero lo cierto es que la normativa comunitaria actual exige el requisito de la combustión, de forma que sin dicho requisito no hay acción de "fumar" y por tanto tampoco sujeción al impuesto especial".

Señala que para poder dar respuesta a la cuestión de interés casacional "[...] es necesario determinar si el art. 2.2, en relación con los arts. 3 y 5.1, de la Directiva 2011/64/UE del Consejo de 21/06/2011, relativa a la estructura y los tipos del impuesto especial que grava las labores del tabaco (y la norma española correlativa, esto es, el art. 59.6, en relación con el art. 59, apartados 3 y 4, de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales), deben interpretarse en el sentido de que, dado que el requisito legal exigido para que los

productos constituidos exclusiva o parcialmente por sustancias de tráfico no prohibido que no sean tabaco (en el presente caso, hierbas aromáticas para pipas de agua) sean considerados "tabaco para fumar" a efectos fiscales -es decir, entenderlos incluidos en el ámbito de aplicación objetivo del Impuesto Especial sobre las Labores del Tabaco-, es que sean susceptibles de "fumarse" en su forma original sin manipulación o transformación industrial ulterior (ésta es la *ratio decidende* de la Sentencia de la AN recurrida), ello implica que debe producirse la combustión del producto, de modo que, si no se produce dicha combustión del producto sino un mero calentamiento, el mismo no está sujeto al citado Impuesto".

Sostiene que el requisito que define desde el punto de vista del Derecho comunitario vigente la acción de fumar no es la inhalación de humo, sino la combustión, la cual es una *conditio sine qua non* para entender existente la acción de "fumar", no siendo suficiente el mero calentamiento del producto, pues, aunque es cierto que no existe una definición legal de la acción de "fumar" ni jurisprudencia al respecto, ni comunitaria ni española (ninguna de las dos sentencias invocadas por la Sentencia de la AN recurrida tienen relación alguna con esta cuestión), así se infiere de la interpretación de la normativa vigente, tanto comunitaria como española. Al no haberlo entendido así ni el TEAC ni la AN, la resolución económico-administrativa y la sentencia aquí recurridas han incurrido en las infracciones denunciadas. Señala que el tabaco calentado puede ser considerado "producto del tabaco sin combustión" o "producto del tabaco para fumar", dependiendo de sus características, esto es, dependiendo de si se consume sin combustión o con combustión.

Concluye que "[...] la vigente normativa comunitaria asocia el concepto de "fumar" al requisito de la combustión, con lo que la inhalación de humo generado por el mero calentamiento del producto no es, hoy por hoy, fumar a efectos legales ni, por tanto, fiscales. Como el producto Soex Herbal Hukka se calienta pero no combustiona, ni directa ni indirectamente (hecho no controvertido en el presente litigio), dicho producto no se "fuma" en el sentido de la Directiva y, por consiguiente, no entra en el ámbito objetivo del Impuesto Especial sobre las Labores del Tabaco".

Deduca las siguientes pretensiones y pronunciamientos:

"De acuerdo con el art. 92.3.b) LJCA, esta parte solicita respetuosamente que la Excm. Sala a la que tenemos el honor de dirigirnos dicte sentencia por la que:

1º) Con carácter previo, plantee la siguiente cuestión prejudicial de interpretación ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, de conformidad con lo dispuesto en el art. 267 TFUE:

1) ¿El requisito de los productos constituidos exclusiva o parcialmente por sustancias distintas del tabaco (como las hierbas aromáticas para pipas de agua) para ser asimilados a "tabaco para fumar" a efectos fiscales, establecido en el art. 2.2, párrafo 1º, en relación con el art. 5.1, de la Directiva 2011/64/UE del Consejo, de 21/06/2011, relativa a la estructura y los tipos del impuesto especial que grava las labores del tabaco, consistente en "poder fumarse sin transformación industrial ulterior", implica que la acción de fumar requiere que la producción de humo para inhalar se realice con combustión o basta el mero calentamiento del producto hasta determinada temperatura?.

2) A la vista de la interpretación que fije en su día el TJUE del Derecho comunitario en respuesta a la anterior cuestión prejudicial, en todo caso estime el presente recurso de casación, case y anule la sentencia recurrida.

3) Dé respuesta a la cuestión de interés casacional objetivo y fije la interpretación de las normas jurídicas señaladas en el auto de admisión, declarando que el producto denominado "Soex Herbal Hukka: hierbas aromáticas para pipas de agua" no se asimila a "tabaco para fumar" a efectos del Impuesto Especial sobre las Labores del Tabaco porque su uso y consumo se lleva a cabo sin combustión.

4º) Resuelva las cuestiones y pretensiones deducidas en el proceso, acordando la estimación total del recurso contencioso-administrativo interpuesto por mi mandante en los términos del Suplico de la demanda y, por tanto, anulando tanto la resolución del TEAC impugnada como la liquidación tributaria recurrida, y condenando a la Administración

tributaria estatal a devolver a TRADING Y CONSULTORÍA INTERNACIONAL, S.L. el importe íntegro de la deuda tributaria ingresada más los intereses legales que procedan".

Termina suplicando a la Sala que:

"[...] previos los trámites procesales oportunos, dictar sentencia por la que, previo planteamiento de la cuestión prejudicial ante el TJUE que se solicita en el cuerpo del presente escrito, se estime el presente recurso de casación, se case y anule la sentencia recurrida, y:

1º) Dé respuesta a la cuestión de interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia y fije la interpretación de las normas jurídicas señaladas en el auto de admisión, declarando que el producto denominado "Soex Herbal Hukka: hierbas aromáticas para pipas de agua" no se asimila a "tabaco para fumar" a efectos del Impuesto Especial sobre las Labores del Tabaco porque su uso y consumo se lleva a cabo sin combustión y, por tanto, no está sujeto a dicho tributo.

2º) Resuelva las cuestiones y pretensiones deducidas en el proceso, acordando la estimación total del recurso contencioso-administrativo interpuesto por mi mandante en los términos del Suplico de la demanda y, por tanto, anulando tanto la resolución del TEAC impugnada como la liquidación tributaria recurrida, y condenando a la Administración tributaria estatal a devolver a TRADING Y CONSULTORÍA INTERNACIONAL, S.L. el importe íntegro de la deuda tributaria ingresada más los intereses legales que procedan.

3º) Disponga que cada parte abone las costas causadas en el presente recurso de casación a su instancia y las comunes por mitad ( art. 93.4 LJCA)".

#### **CUARTO. Oposición del recurso de casación.**

La Abogada del Estado, en la representación que legalmente ostenta, emplazada como parte recurrida en este recurso de casación, presentó escrito de oposición fechado el 27 de febrero de 2024.

Tras hacer algunas precisiones a los antecedentes de hecho del presente procedimiento, señala que, a la vista del auto de admisión y, en particular, de las cuestiones de interés casacional objetivo que en él se identifican, debe abordarse la cuestión de si el producto controvertido tiene la consideración de "tabaco para fumar" a efectos de entenderlo incluido en el ámbito de aplicación objetivo del Impuesto Especial sobre las Labores del Tabaco. El presente recurso de casación plantea si la forma en que se consume el producto hace que entre dentro del concepto de "fumar" a efectos de la normativa de la Unión Europea y nacional aplicable.

Recuerda que la resolución del TEAC, que se recurrió ante la Audiencia Nacional y que se reproduce en el FJ primero de la sentencia recurrida, parte de la base de que las pipas de agua son *"un dispositivo que se emplea para "fumar" tabaco y otras plantas sin nicotina, lo que según el Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española es "aspirar y despedir humo" y destaca que "la combustión no es sino un proceso de oxidación de un producto producida por un "comburente", como por ejemplo oxígeno y a una temperatura de inicio variable" (sic).*

A mayor abundamiento el TEAC cita la consulta vinculante V2927-17, de 15 de diciembre de 2017, de la Dirección General de Tributos (DGT), relativa también a un producto que se consume mediante inhalación de vapores producidos por calentamiento del producto con carbón vegetal en una pipa de agua, considerando la DGT que dicho producto está destinado a ser fumado en una pipa de agua y tiene la consideración de labor de tabaco.

Destaca que el tribunal a quo tomó en consideración la normativa de la Unión Europea - Directiva 2011/64- y, en especial, las sentencias del TJUE que la interpretan a los efectos que aquí interesan -Sentencia de 30 de marzo de 2006 (Smits Koolhoven, C-495/04, ECLI: EU:C:2006:218, apartado 18 a 25 y 35 y sentencia de 16 de septiembre de 2020 (Skonis ir kvapas, C-674/19, ECLI: EU:C:2020:710, apartados 23 a 27, 31 a 38 y 46). Señala que, además de esas sentencias, son relevantes para la resolución del presente asunto la sentencia de 6 de abril de 2017, Eko-Tabak (C-638/15) y las conclusiones del Abogado General Rantos en el asunto f6 Cigarettenfabrik ( C-336/22).

Síguenos en...



Partiendo de esta jurisprudencia, a los efectos de la Directiva 2011/64, se exige para la calificación como "tabaco para fumar" el cumplimiento de dos requisitos cumulativos: que el tabaco esté cortado o fraccionado de otra forma, hilado o prensado en placas y que pueda fumarse sin transformación industrial ulterior. En concreto, para el caso de las pipas de aguas, a las que se refiere el asunto C-674/19, alegado por la Abogacía del Estado en el pleito de instancia, el TJUE declara que *"el tabaco para pipa de agua controvertido en el litigio principal es un tabaco cortado o fraccionado de otra forma, hilado o prensado en placas, extremo que, no obstante, corresponde comprobar al órgano jurisdiccional remitente"*, por lo que concluye que *"todas las sustancias que componen el tabaco para pipa de agua se calientan y fuman como componentes de un único producto. Por lo tanto, a efectos de la Directiva 2011/64, ese producto debe considerarse, en su conjunto, como tabaco para fumar y estar sujeto, como tal, al impuesto especial sobre el tabaco. De lo anterior se deduce que el artículo 5, apartado 1, de la Directiva 2011/64 debe interpretarse en el sentido de que, cuando el tabaco contenido en una mezcla destinada a ser fumada, como el tabaco para pipa de agua, cumple los requisitos establecidos en esa disposición, tal mezcla debe considerarse, en su conjunto y cualesquiera que sean las sustancias distintas del tabaco que la componen, como tabaco para fumar"*.

Asimismo, se refiere a las recientes conclusiones, de 28 de septiembre de 2023, del Abogado General Rantos en el asunto Cigarettenfabrik -apartados 28 y 29-

Considera que, a la luz de la jurisprudencia del TJUE examinada, entiende que las hierbas aromáticas aptas para pipas de agua han de considerarse sujetas al impuesto especial sobre las labores de tabaco, por lo que la sentencia recurrida concluyó acertadamente que procedía la desestimación del recurso planteado.

En cuanto a la fijación de jurisprudencia, sostiene que la cuestión de interés casacional merece la siguiente respuesta:

*"El producto soex herbal hukka, compuesto por sustancias distintas del tabaco (hierbas aromáticas aptas para pipas de agua) ha de ser considerado tabaco para fumar, a efectos de entenderlo incluido en el ámbito de aplicación objetivo del Impuesto sobre las Labores del Tabaco"*.

En relación con la pretensión subsidiaria, consistente en que se plantee cuestión prejudicial al TJUE, entiende la Abogada del Estado que la cuestión que pretende plantearse está suficientemente aclarada por la jurisprudencia del TJUE, y que, por tanto, no procede el planteamiento de dicha cuestión.

Afirma que la sentencia recurrida es ajustada a Derecho y solicita su confirmación, con desestimación del recurso interpuesto.

#### **QUINTO. Vista pública y señalamiento para deliberación, votación y fallo del recurso.**

Por providencia de 6 de marzo de 2024, el recurso quedó concluso y pendiente de votación y fallo, al no haber lugar a la celebración de vista pública por advertir la Sala que no era necesaria atendiendo a la índole del asunto.

Asimismo, por providencia de 8 de octubre de 2024, se designó ponente a la Excm. Sra. D<sup>a</sup> Esperanza Córdoba Castroverde y se señaló para la deliberación, votación y fallo del recurso el 5 de noviembre de 2024, día en que efectivamente se inició la deliberación, finalizando el 12 de noviembre siguiente en que tuvo lugar su votación y fallo, con el resultado que se expresa a continuación.

#### **FUNDAMENTOS DE DERECHO**

##### **PRIMERO. Objeto del presente recurso de casación y hechos relevantes para su resolución.**

1.El objeto de este recurso de casación, desde la perspectiva del interés casacional objetivo para formar jurisprudencia, consiste en determinar si el producto *soex herbal hukka*, compuesto por sustancias distintas del tabaco (hierbas aromáticas aptas para pipas de agua) ha de ser considerado tabaco para fumar, a efectos de entenderlo incluido en el ámbito de aplicación objetivo del Impuesto sobre las Labores del Tabaco.

En definitiva, debe abordarse la cuestión de si el producto controvertido, constituido exclusiva o parcialmente por sustancias distintas del tabaco, tiene la consideración

Síguenos en...



de "tabaco para fumar" a efectos de entenderlo incluido en el ámbito de aplicación objetivo del Impuesto Especial sobre las Labores del Tabaco.

**2.** Los hechos del litigio que son relevantes para su resolución y que, en esencia, recoge el auto de admisión y la sentencia objeto de impugnación, sin que resulten controvertidos, son los siguientes:

**2.1.** La empresa recurrente, en el periodo objeto de comprobación, realizó 7 importaciones procedentes de India del producto denominado *soex herbal hukka*, compuesto por hierbas aromáticas aptas para ser consumidas en pipas de agua, que considera se trata de sustancia distinta del tabaco y no sujeta a la LIIEE.

**2.2.** El 18 de diciembre de 2015, la Dependencia Regional de Aduanas e Impuestos Especiales de Madrid de la AEAT efectuó una propuesta de liquidación a la entidad reclamante, del Impuesto Especial sobre las Labores del Tabaco, años 2012, 2013, 2014 y 2015, por cuantía de 395.691,82 euros, al entender que se debía aplicar el tipo único de 22 euros por kilogramo del epígrafe 4 del artículo 60.1 de la LIIEE. El 2 de febrero de 2016 se dictó liquidación en el mismo sentido, en la que se afirma que, de acuerdo con lo dispuesto en los arts. 56 y 59 de la LIE, las hierbas aromáticas para pipas de agua se asimilan fiscalmente al tabaco para fumar, toda vez que son productos constituidos exclusiva o parcialmente por sustancias diferentes al tabaco, pero que pueden "fumarse".

En este sentido, expuso la Inspección en el acuerdo de liquidación con relación al empleo o uso del producto lo siguiente:

"No es un hecho controvertido que las hierbas SOEX Herbal HUKKA son hierbas aromáticas aptas para pipas de agua (también llamadas shishas, hookah o narguila), esto es, para un dispositivo que se emplea para "fumar" tabaco u otras plantas sin nicotina lo que, según el Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española, es "aspirar y despedir humo".

Estos instrumentos, entre otras partes, disponen de una cacerola o cacilla (habitualmente hecha de cerámica resistente al calor), en la que se coloca el producto, tapado por una lámina de papel de aluminio agujereada (u otros dispositivos), y sobre la cual se coloca un carbón (de combustión lenta y sin llama que actúe a modo de brasa) que calienta y, a juicio de esta Inspección "prende" (pues la combustión no es sino un proceso de oxidación de un producto producida por un "comburente", como por ejemplo oxígeno, y a una temperatura de inicio variable) el tabaco o las hierbas depositados en la cacilla".

**2.3.** Contra dicha liquidación, la entidad mercantil interpuso, el 29 de febrero de 2016, reclamación económico-administrativa, desestimada por resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 3 de febrero de 2020.

**2.4.** Disconforme con esa resolución, la interesada interpuso recurso contencioso-administrativo ante la Audiencia Nacional, Sección Séptima, que se registró con el núm. 362/2020.

El recurso fue desestimado por la Sala en sentencia de 11 de julio de 2022, objeto de este recurso de casación, en la que, tras referirse a la jurisprudencia comunitaria, en concreto, a las SSTJUE de 30 de marzo de 2006, asunto C-495/04, y de 16 de septiembre de 2020, asunto C-674/19, y reproducir la normativa nacional y comunitaria aplicable, razona en los siguientes términos:

"[...] Aplicando la normativa y jurisprudencia expuesta al caso debatido, la Sala debe confirmar el criterio de la Administración: nos encontramos con una sustancia que no es tabaco, que no tiene una función medicinal ( art. 2.2 de la Directiva 2011/64/CE y 59.6 de la LIE) y aptas para pipas de agua, esto es, para un dispositivo que se emplea para "fumar" tabaco u otras plantas sin nicotina. El producto, en cuestión, tiene la consideración de "tabaco para fumar" a efectos del Impuesto sobre las Labores del Tabaco, y su fabricación e importación está sujeta al impuesto con aplicación de los tipos impositivos establecidos en el epígrafe 4 del artículo 60 de la Ley de los Impuestos Especiales.

Como resulta de la jurisprudencia comunitaria y de la normativa expuesta, sólo queda exentas de la sujeción al impuesto los productos o sustancias distintas del tabaco que tengan una función exclusivamente medicinal. Las sustancias que no son tabaco pero respondan a los criterios expuestos en el art. 59.3 y 4 de la LIE ( art. 3 y 5 de la Directiva

2011/64/UE), esto es, pueden fumarse en su forma original, sin transformación, están sujetos al impuesto.

Tanto el 59.3 y 4 de la LIE como los art. 3 y 5 de la Directiva, exige para la asimilación a cigarrillos o tabaco para fumar, sustancias que no son tabaco pero puedan fumarse en su forma original o bien se presente cortado o fraccionado de forma, hilado o prensado que pueda fumarse sin transformación industrial ulterior. Y esto es lo que acontece con las mercancías importadas por la entidad actora.

Evidentemente, las hierbas en cuestión, no son rollos de tabaco ni desechos de tabaco. Pero como el TEAC aclara, los apartados 3 y 4 de la LIE, parte de la premisa de que los productos controvertidos no son tabaco.

La parte demandante critica que el TEAC traiga a colación la consulta vinculante nº V2927 de la Dirección General de Tributos, que basa su criterio en la Directiva 2014/40/UE. El TEAC cita esta consulta vinculante, a mayor abundamiento, pero no como criterio decisivo y por su íntima conexión con el supuesto de hecho examinado y para concluir que *"con independencia de que se produzca combustión directa o indirecta, la aplicación de calor a la mezcla de hierbas supone la emanación de humo, que es inhalado por los usuarios, y por lo tanto, se fuma"*.

Argumenta la parte demandante que las hierbas son naturales, y no contienen sustancia perjudicial para la salud: nos remitimos a lo manifestado por el TEAC. No se discute que uno de los fines de la Directiva 2011/64/UE sea la protección de la salud, si bien la cuestión discutida es determinar si el producto en cuestión se encuentra definido en el art. 2, por lo tanto, si queda incluido en el ámbito objetivo de la Directiva.

Afirma también la parte demandante, que la venta de las hierbas no se encuentra restringida a las Expendedurías de Tabaco y Timbre: en este apartado, nos remitimos a lo manifestado por la Inspección. Lo relevante aquí es si las sustancias están o no incluidas en el ámbito objetivo de la Directiva.

Resulta irrelevante que la venta al por menor no está limitada a expendedurías de tabaco y timbre, pues el ámbito a que se refiere la legislación sectorial del Mercado de Tabacos, es precisamente, "el tabaco", lo que difiere del objetivo y marco fiscal perseguido por 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, en la que, expresamente, se incluyen no solo las labores del tabaco, sino también otros productos que **no contengan tabaco pero que puedan fumarse**, como es el caso de las hierbas SOEX Herbal HUKKA.

Finalmente, no podemos dejar de destacar que la regularización se produjo por una incorrecta declaración de la mercancía a la hora de presentar los DUAs.

Por lo anteriormente expuesto, esta Sala no estima necesario plantear cuestión prejudicial al TJUE en los términos pretendidos. La cuestión prejudicial podrá plantearse por cualquier órgano jurisdiccional nacional si éste estima necesaria una decisión al respecto para poder emitir su fallo, y deberá plantearse si dicho órgano jurisdiccional nacional emite decisiones carentes de ulterior recurso judicial en Derecho interno, salvo que se den las excepciones a dicha obligatoriedad jurisprudencialmente previstas, y que son (i) que la interpretación de la norma comunitaria resulte impertinente o no necesaria para decidir el litigio; (ii) que exista doctrina del TJUE sobre la cuestión de derecho que se plantea, cualquiera que sea la naturaleza de los procedimientos que dieron lugar a dicha jurisprudencia, e incluso en defecto de una estricta identidad de las cuestiones debatidas (acto aclarado); o (iii) que la interpretación de la norma comunitaria se impongan con tal evidencia que no deje lugar a duda razonable sobre la solución de la cuestión suscitada (acto claro).

En el caso de autos, la decisión de este órgano jurisdiccional es susceptible de ulterior recurso en derecho interno; la Sala no ha estimado necesario para emitir su fallo, la intervención del TJUE; las STJUE citadas eliminan cualquier duda sobre la interpretación de la normativa citada, aunque la interpretación no sea la que aquí interesa a la parte demandante".



**SEGUNDO. Marco normativo.**

Conforme al auto de admisión, las normas que, en principio, serán objeto de interpretación son las siguientes.

1.El artículo 2.2 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, que dispone: «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.

No obstante lo dispuesto en el párrafo primero, los productos que no contengan tabaco no se considerarán tabaco manufacturado cuando tengan una función exclusivamente medicinal».

2.Los artículos 2 y 19.4 de la Directiva 2014/40/UE, del Parlamento Europeo y del Consejo, de 3 de abril de 2014 -aplicable por razones temporales a los ejercicios 2014 y 2015-, 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.

Esta Directiva, en el artículo 2, define los «*productos del tabaco para fumar*», en el ordinal 9, como "productos del tabaco distintos de los productos de tabaco sin combustión". También define el «*producto a base de hierbas para fumar*» en el ordinal 15 como "producto a base de plantas, hierbas o frutas que no contiene tabaco y se puede consumir mediante un proceso de combustión".

A su vez, su artículo 19.4 establece que:

«La aplicabilidad de las disposiciones de la presente Directiva a los productos del tabaco novedosos dependerá de si esos productos responden a la definición de producto del tabaco sin combustión o a la de tabaco para fumar».

3.Por último, la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, cuyo Capítulo VIII relativo al *Impuesto sobre las Labores del Tabaco*, dispone lo siguiente:

**«Artículo 56. Ámbito objetivo.**

A efectos de este impuesto tienen la consideración de labores del tabaco:

1. Los cigarros y los cigarrillos.
2. Los cigarrillos.
3. La picadura para liar.
4. Los demás tabacos para fumar».

**«Artículo 59. Conceptos y definiciones.**

1. (...)

3. A efectos de este impuesto se considerarán cigarrillos los rollos de tabaco que puedan fumarse en su forma original y que no sean cigarros ni cigarrillos con arreglo a lo establecido en los apartados anteriores.

Igualmente tendrán la consideración de cigarrillos 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.

(...)

4. A efectos de este impuesto tendrá la consideración de tabaco para fumar o picadura:

a) El tabaco cortado o fraccionado de otro modo, hilado o prensado en plancha, no incluido en los apartados anteriores y que sea susceptible de ser fumado sin transformación industrial ulterior.

b) Los desechos de tabaco acondicionado para la venta al por menor que no sean cigarros, cigarrillos ni cigarrillos y que sean susceptibles de ser fumados. A estos efectos, se considerarán desechos de tabaco los restos de hojas de tabaco y los subproductos derivados del tratamiento del tabaco o de la fabricación de labores de tabaco.

(...)

6. Tendrán igualmente la consideración de cigarrillos y tabaco para fumar los productos constituidos exclusiva o parcialmente por sustancias de tráfico no prohibido que no sean tabaco pero que respondan a los restantes criterios establecidos en los apartados 3 y 4

anteriores. No obstante, los productos que no contengan tabaco no tendrán esta consideración cuando se justifique que tienen una función exclusivamente medicinal».

### **TERCERO. Criterio interpretativo de la Sala.**

1. Ya se ha expuesto que la cuestión de interés casacional se contrae a determinar si el producto *soex herbal hukka*, compuesto por sustancias distintas del tabaco (hierbas aromáticas aptas para pipas de agua), ha de ser considerado tabaco para fumar, a efectos de entenderlo incluido en el ámbito de aplicación objetivo del Impuesto sobre las Labores del Tabaco.

Sostuvo la Sala de instancia en la sentencia impugnada en casación, que "[...] nos encontramos con una sustancia que no es tabaco, que no tiene una función medicinal (art. 2.2 de la Directiva 2011/64/CE y 59.6 de la LIE) y aptas para pipas de agua, esto es, para un dispositivo que se emplea para "fumar" tabaco u otras plantas sin nicotina. El producto, en cuestión, tiene la consideración de "tabaco para fumar" a efectos del Impuesto sobre las Labores del Tabaco, y su fabricación e importación está sujeta al impuesto con aplicación de los tipos impositivos establecidos en el epígrafe 4 del artículo 60 de la Ley de los Impuestos Especiales".

Frente a ello, defiende la recurrente que el producto examinado no puede ser asimilado al "tabaco para fumar", a efectos de su sujeción al Impuesto Especial sobre las Labores del Tabaco, porque es un producto que no se "fuma", toda vez que el humo generado a partir de ese producto en las pipas de agua no se produce por combustión (que es el requisito necesario establecido por la vigente normativa comunitaria para que se dé la acción de "fumar"), sino sólo por medio de un calentamiento de las hierbas hasta determinada temperatura.

2. La adecuada solución de la cuestión controvertida aconseja recordar que la resolución del TEAC de 3 de febrero de 2020, impugnada ante la Sala de este orden jurisdiccional de la Audiencia Nacional, reproduciendo lo recogido por la Inspección en el acuerdo de liquidación, parte de la base de que las pipas de agua son «[...] un dispositivo que se emplea para "fumar" tabaco y otras plantas sin nicotina, lo que según el Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española es "aspirar y despedir humo"» y destaca que «la combustión no es sino un proceso de oxidación de un producto producida por un "comburente", como por ejemplo oxígeno y a una temperatura de inicio variable».

3. La tributación especial sobre las labores del tabaco está armonizada a través 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. Con esta armonización se pretende garantizar el buen funcionamiento del mercado interior, asegurando al mismo tiempo un elevado nivel de protección de la salud.

La aprobación de la Directiva 2011/64/UE es anterior a la aparición de los productos de tabaco calentado, por lo que no recoge una tributación específica para dichos productos.

La Directiva 2011/64 califica de «labores del tabaco» los cigarrillos, los cigarros puros y los cigarritos, así como el tabaco para fumar. En esta última categoría figuran, por una parte, la picadura fina de tabaco destinada a liar cigarrillos y, por otra, una categoría residual de «los demás tabacos para fumar». Dicha Directiva define el «tabaco para fumar» como aquel que debe ser cortado o fraccionado de otra forma, hilado o prensado en placas, y que puede fumarse sin transformación industrial ulterior, siendo estos dos requisitos acumulativos, por lo que se deben cumplir ambos.

Es el segundo requisito el que ha suscitado mayores dudas ya que, en el consumo de los productos del tabaco calentado, como su propio nombre indica, no se produce una combustión, sino un calentamiento, por lo que se ha puesto en cuestión si realmente dichos productos se fuman.

4. Considera la Sala que la solución a la controversia nos la va a dar las sentencias del TJUE, en particular, la sentencia de 30 de marzo de 2006 (Smits Koolhoven, C-495/04, ECLI: EU:C:2006:218, apartados 18 a 25 y 35), la sentencia de 16 de septiembre de 2020 (Skonis ir kvapas, C-674/19, ECLI: EU:C:2020:710, apartados 23 a 27, 31 a 38 y 46), ambas citadas por la Sala de instancia, la sentencia de 6 de abril de 2017, Eko-Tabak (C-

Síguenos en...



638/15, EU:C:2017:277) y, esencialmente, las Conclusiones del Abogado General Rantos, de 28 de septiembre de 2023, C-336/2022, ECLI: EU:C:2023:718, conclusiones que han sido confirmadas por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea en la sentencia dictada en el asunto C-336/22, publicada el 14 de marzo de 2024.

En efecto, procede hacer mención a la STJUE de 16 de septiembre de 2020, asunto C-674/19, en la que en relación al tabaco para pipa de agua concluye:

"[...] Por último, todas las sustancias que componen el tabaco para pipa de agua se calientan y fuman como componentes de un único producto. Por lo tanto, a efectos de la Directiva 2011/64, ese producto debe considerarse, en su conjunto, como tabaco para fumar y estar sujeto, como tal, al impuesto especial sobre el tabaco.

De lo anterior se deduce que el artículo 5, apartado 1, de la Directiva 2011/64 debe interpretarse en el sentido de que, cuando el tabaco contenido en una mezcla destinada a ser fumada, como el tabaco para pipa de agua, cumple los requisitos establecidos en esa disposición, tal mezcla debe considerarse, en su conjunto y cualesquiera que sean las sustancias distintas del tabaco que la componen, como tabaco para fumar.

Habida cuenta de todas las consideraciones anteriores, procede responder a las cuestiones prejudiciales primera y segunda que los artículos 2 y 5 de la Directiva 2011/64 deben interpretarse en el sentido de que el tabaco para pipa de agua, compuesto de tabaco en un 24 % y otras sustancias como jarabe de azúcar, glicerina, aromatizantes y un conservante, debe calificarse como «producto constituido parcialmente por sustancias distintas del tabaco» y como «tabaco para fumar», a efectos de dichas disposiciones, y, por lo tanto, debe considerarse, en su conjunto y cualesquiera que sean las sustancias distintas del tabaco que lo componen, como tabaco para fumar sujeto al impuesto especial sobre el tabaco".

Así, pues, en la sentencia cit. declara el TJUE que la Directiva 2011/64 asimila en su totalidad a los tabacos para fumar los productos constituidos exclusiva o parcialmente por sustancias distintas del tabaco, considerando, además, que todas las sustancias que componen el producto se calientan y fuman como componentes de un único producto, por lo que este debe considerarse en su totalidad como tabaco para fumar y, por tanto, sujeto como tal al impuesto especial.

De esta forma, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea ha clarificado suficientemente la aplicación de la Directiva 2011/64 al tabaco para pipa de agua, compuesto parcial o exclusivamente por sustancias distintas del tabaco, sin perjuicio de remitir a la determinación del órgano jurisdiccional que conozca del asunto el análisis de si la sustancia controvertida en cada caso cumple los requisitos de que el producto esté cortado o fraccionado, hilado o prensado en placas, y de que pueda fumarse sin transformación industrial ulterior.

5. Actualmente, cobra especial relevancia, a los fines examinados, las conclusiones presentadas el 28 de septiembre de 2023 por el Abogado General Rantos en el asunto f6 Cigarettenfabrik, en las que *sobre el ámbito de aplicación de la Directiva 2011/64*, declara:

"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. 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, la Directiva 2011/64 no ha cambiado a este respecto".

No obstante, el Abogado General considera que:

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

Argumenta su posición en la forma siguiente:

Síguenos en...

"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.

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 interior como un nivel elevado de protección de la salud. 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.

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 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.

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. 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.**

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."

6.Finalmente, como se ha anticipado, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea ha dictado sentencia en el asunto C- 336/22, publicada el 14 de marzo de 2024, en la que, por lo que aquí interesa, declara:

29. Con carácter preliminar, es preciso determinar si el tabaco calentado está comprendido en el ámbito de aplicación de la Directiva 2008/118 como «producto sujeto a impuestos especiales», en el sentido del artículo 1, apartado 1, de dicha Directiva, y, más concretamente, si forma parte, conforme a la letra c) de esta disposición, de las «labores del

tabaco, reguladas por [la Directiva 2011/64]», ya que esta última no menciona el tabaco calentado.

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

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

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

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

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

Por tanto, tras la publicación de la aludida Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea ya existe la certeza de que los productos de tabaco calentado forman parte del ámbito objetivo de la Directiva 2011/64, perteneciendo a la categoría de «*tabaco para fumar*».

7.A la luz de la jurisprudencia examinada, esta Sala concluye que el producto examinado compuesto por hierbas aromáticas aptas para pipas de agua ha de considerarse tabaco para fumar, a efectos de entenderlo incluido en el ámbito de aplicación objetivo del Impuesto especial sobre las Labores de Tabaco.



**CUARTO. Sobre la pretensión de que se plantee cuestión prejudicial al TJUE.**

En la alegación cuarta de su escrito de interposición del recurso de casación, la parte recurrente solicita, con carácter previo, que esta Sala plantee la siguiente cuestión prejudicial de interpretación, de conformidad con lo dispuesto en el art. 276 TFUE:

"¿El requisito de los productos constituidos exclusiva o parcialmente por sustancias distintas del tabaco (como las hierbas aromáticas para pipas de agua) para ser asimilados a "tabaco para fumar" a efectos fiscales, establecido en el art. 2.2, párrafo 1º, en relación con el art. 5.1, de la Directiva 2011/64/UE del Consejo, de 21/06/2011, relativa a la estructura y los tipos del impuesto especial que grava las labores del tabaco, consistente en "poder fumarse sin transformación industrial ulterior", implica que la acción de fumar requiere que la producción de humo para inhalar se realice con combustión o basta el mero calentamiento del producto hasta determinada temperatura?"

En respuesta a esta pretensión, la Abogada del Estado, en su escrito de oposición, considera que estamos ante una cuestión suficientemente aclarada por la jurisprudencia del TJUE y que, por tanto, no procede el planteamiento de dicha cuestión prejudicial.

Además, la Sala de instancia, ante una solicitud semejante de la parte recurrente, expresó los motivos determinantes de la adopción de un fallo desestimatorio del recurso contencioso-administrativo y, al tiempo, expresó en el FD tercero la improcedencia de plantear la cuestión prejudicial a que se refiere el art. 267 TFUE, en los siguientes términos:

"[...] Por lo anteriormente expuesto, esta Sala no estima necesario plantear cuestión prejudicial al TJUE en los términos pretendidos. La cuestión prejudicial podrá plantearse por cualquier órgano jurisdiccional nacional si éste estima necesaria una decisión al respecto para poder emitir su fallo, y deberá plantearse si dicho órgano jurisdiccional nacional emite decisiones carentes de ulterior recurso judicial en Derecho interno, salvo que se den las excepciones a dicha obligatoriedad jurisprudencialmente previstas, y que son (i) que la interpretación de la norma comunitaria resulte impertinente o no necesaria para decidir el litigio; (ii) que exista doctrina del TJUE sobre la cuestión de derecho que se plantea, cualquiera que sea la naturaleza de los procedimientos que dieron lugar a dicha jurisprudencia, e incluso en defecto de una estricta identidad de las cuestiones debatidas (acto aclarado); o (iii) que la interpretación de la norma comunitaria se impongan con tal evidencia que no deje lugar a duda razonable sobre la solución de la cuestión suscitada (acto claro).

En el caso de autos, la decisión de este órgano jurisdiccional es susceptible de ulterior recurso en derecho interno; la Sala no ha estimado necesario para emitir su fallo, la intervención del TJUE; las STJUE citadas eliminan cualquier duda sobre la interpretación de la normativa citada, aunque la interpretación no sea la que aquí interesa a la parte demandante".

Pues bien, es la doctrina del acto aclarado, con fundamento en la jurisprudencia del TJUE, la que nos lleva a declarar que no ha lugar al recurso de casación y a rechazar el reenvío prejudicial, sobre todo teniendo en cuenta que, como se ha expuesto, tras la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea en el asunto C- 336/22, publicada el 14 de marzo de 2024, ya existe certeza de que los productos de tabaco calentado forman parte del ámbito objetivo de la Directiva 2011/64, perteneciendo a la categoría de «*tabaco para fumar*».

**QUINTO. Respuesta a la cuestión de interés casacional.**

Con las consideraciones efectuadas en los fundamentos anteriores estamos en disposición de dar respuesta a la cuestión de interés casacional.

La respuesta, conforme a lo que hemos razonado, debe ser que el producto *soex herbal hukka*, compuesto por sustancias distintas del tabaco (hierbas aromáticas aptas para pipas de agua) ha de ser considerado tabaco para fumar, a efectos de entenderlo incluido en el ámbito de aplicación objetivo del Impuesto sobre las Labores del Tabaco.

**SEXTO. Resolución de las pretensiones deducidas en el proceso.**

La necesaria consecuencia de lo que hasta aquí hemos expuesto es que el recurso de casación deducido por la representación procesal de Trading y Consultoría Internacional,

Síguenos en...



S.L., ha de ser desestimado, pues, como se ha señalado, el criterio establecido por la Sala de instancia es acorde con la interpretación que aquí hemos reputado correcta, por lo que debe confirmarse la sentencia impugnada.

**SÉPTIMO. Pronunciamiento sobre costas.**

En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA, al no apreciarse mala fe o temeridad en ninguna de las partes, no procede declaración de condena al pago de las costas causadas en este recurso de casación.

**FALLO**

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido :

**Primero.** Fijar los criterios interpretativos expresados en el fundamento jurídico quinto de esta sentencia.

**Segundo.** No haber lugar al recurso de casación interpuesto por el procurador don Antonio Miguel Ángel Araque Almendros, en representación de **TRADING Y CONSULTORÍA INTERNACIONAL, SL**, contra la sentencia de 11 de julio de 2022, dictada por la Sección Séptima de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, en el recurso núm. 362/2020.

**Tercero.** No hacer imposición de las costas procesales de esta casación.

Notifíquese esta resolución a las partes e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ).

Síguenos en...

