

SENTENCIA DEL TRIBUNAL GENERAL (Sala Segunda, en formación de cinco Jueces)

de 20 de mayo de 2026 (*)

« Procedimiento prejudicial — Fiscalidad — Impuestos especiales — Artículo 32 de la Directiva 2008/118/CE — Artículo 32 de la Directiva (UE) 2020/262 — Concepto de “uso propio” — Adquisición y transporte de productos por un particular con el fin de entregarlos a título gratuito a otro particular »

En los asuntos acumulados T-685/24 [Jelgratz] ¹ y T-686/24 [Buchgint] (i),

que tienen por objeto sendas peticiones de decisión prejudicial planteadas, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Finanzgericht Berlin-Brandenburg (Tribunal de lo Tributario de Berlín-Brandeburgo, Alemania), mediante resoluciones de 17 de julio de 2024, recibidas en el Tribunal de Justicia el 5 de diciembre de 2024, en los procedimientos entre

A (asunto T-685/24)

B (asunto T-686/24)

y

Hauptzollamt,

EL TRIBUNAL GENERAL (Sala Segunda, en formación de cinco Jueces),

integrado por el Sr. S. Papasavvas, Presidente, y la Sra. N. Póltorak y los Sres. G. Hesse (Ponente), D. Petrлік e I. Dimitrakopoulos, Jueces;

Abogada General: Sra. M. Brkan;

Secretario: Sr. V. Di Bucci;

vista la transmisión por el Tribunal de Justicia de las peticiones de decisión prejudicial al Tribunal General el 6 de enero de 2025, con arreglo al artículo 50 *ter*, párrafo tercero, del Estatuto del Tribunal de Justicia de la Unión Europea;

vista la materia contemplada en el artículo 50 *ter*, párrafo primero, letra b), del Estatuto del Tribunal de Justicia de la Unión Europea y la inexistencia de una cuestión independiente de interpretación en el sentido del artículo 50 *ter*, párrafo segundo, de dicho Estatuto;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos;

consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre del Gobierno alemán, por los Sres. J. Möller y N. Scheffel, en calidad de agentes;
- en nombre del Gobierno sueco, por las Sras. H. Eklinder, F.-L. Göransson y C. Meyer-Seitz y por el Sr. J. Olsson, en calidad de agentes;
- en nombre de la Comisión Europea, por los Sres. M. Björkland y B. Martenczuk, en calidad de agentes;

oídas las conclusiones de la Abogada General, presentadas en audiencia pública el 4 de febrero de 2026;

dicta la siguiente

Sentencia

- 1 Las peticiones de decisión prejudicial tienen por objeto la interpretación del artículo 32 de la Directiva 2008/118/CE del Consejo, de 16 de diciembre de 2008, relativa al régimen general de los impuestos especiales, y por la que se deroga la Directiva 92/12/CEE (DO 2009, L 9, p. 12), y del artículo 32 de la Directiva (UE) 2020/262 del Consejo, de 19 de diciembre de 2019, por la que se establece el régimen general de los impuestos especiales (DO 2020, L 58, p. 4).
- 2 Estas peticiones se han presentado en el contexto de sendos litigios entre A y B, dos particulares, y el Hauptzollamt (Oficina Principal de Aduanas, Alemania) relativos a la imposición, en el primero, de cigarrillos y, en el segundo, de tabaco calentado, en concepto del impuesto alemán sobre el tabaco.

Marco jurídico

Derecho de la Unión

Directiva 2008/118

- 3 Los considerandos 8 y 31 de la Directiva 2008/118 enunciaban:
 - «(8) Puesto que, para el adecuado funcionamiento del mercado interior, sigue siendo necesario que el concepto de impuesto especial y sus condiciones de devengo sean idénticos en todos los Estados miembros, es preciso determinar, a escala comunitaria, el momento en que tiene lugar el despacho a consumo de los productos sujetos a impuestos especiales y quién es el deudor del impuesto especial.
- [...]
- (31) Procede facultar a los Estados miembros para que establezcan la obligación de dotar a los productos despachados a consumo de marcas fiscales o marcas de reconocimiento nacionales. La utilización de dichas marcas no debe obstaculizar en modo alguno los intercambios comerciales intracomunitarios.

Dado que la utilización de tales marcas no debe generar una doble carga tributaria, procede aclarar que todo importe pagado o garantizado por la obtención de las mismas habrá de ser devuelto, condonado o liberado por el Estado miembro que las haya emitido, en caso de que los impuestos especiales se hayan devengado y recaudado en otro Estado miembro.

No obstante, para evitar cualquier abuso, los Estados miembros que hayan emitido dichas marcas deben poder supeditar la devolución, condonación o liberación a la presentación de pruebas de su retirada o destrucción.»

- 4 El artículo 7, apartado 1, de la Directiva 2008/118 disponía:

«El impuesto especial se devengará en el momento y en el Estado miembro de despacho a consumo.»
- 5 El artículo 11 de la Directiva 2008/118 estaba redactado en los siguientes términos:

«[...] a petición de una persona interesada, el impuesto especial sobre los productos sujetos a impuestos especiales podrá ser devuelto o condonado por parte de las autoridades competentes del Estado miembro en que dichos productos hayan sido despachados a consumo, en las situaciones que determinen los Estados miembros y con arreglo a las condiciones que estos establezcan a fin de impedir cualquier posible fraude o abuso.

[...]»

- 6 Bajo el epígrafe «Circulación e imposición de los productos sujetos a impuestos especiales tras su despacho a consumo», el capítulo V de la Directiva 2008/118 comprendía los artículos 32 a 38. A tenor del artículo 32, que figuraba en la sección 1, titulada «Adquisición por los particulares», del capítulo V de esta Directiva:
- «1. Los impuestos especiales que gravan productos adquiridos por un particular para uso propio y transportados por ellos mismos de un Estado miembro a otro se aplicarán exclusivamente en el Estado miembro en que se hayan adquirido dichos productos.
2. Para determinar si los productos sujetos a impuestos especiales a que alude el apartado 1 están destinados al uso propio, los Estados miembros deberán atender, en particular, a los siguientes extremos:
- a) condición mercantil del tenedor de los productos sujetos a impuestos especiales y motivos por los que los tiene en su poder;
 - b) lugar en que se encuentran dichos productos sujetos a impuestos especiales o, en su caso, modo de transporte utilizado;
 - c) todo documento referente a los productos sujetos a impuestos especiales;
 - d) naturaleza de los productos sujetos a impuestos especiales;
 - e) cantidad de productos sujetos a impuestos especiales.
3. En lo que respecta a la aplicación del apartado 2, letra e), los Estados miembros podrán establecer niveles indicativos, exclusivamente como elemento de prueba. Dichos niveles indicativos no podrán ser inferiores a:
- a) para labores de tabaco:
 - cigarrillos 800 unidades,
- [...]».
- 7 El artículo 33, que figuraba en la sección 2, titulada «Tenencia en otro Estado miembro», del capítulo V de la Directiva 2008/118, establecía, en particular:
- «1. Sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 36, apartado 1, en caso de que productos sujetos a impuestos especiales ya despachados a consumo en un Estado miembro se mantengan con fines comerciales en otro Estado miembro para ser entregados o utilizados, dichos productos estarán sujetos a impuestos especiales que pasarán a ser exigibles en este último Estado miembro.
- A efectos del presente artículo se entenderá por “tenencia con fines comerciales” la tenencia de productos sujetos a impuestos especiales por una persona que no sea un particular o por un particular que no los tenga para uso propio y los transporte, de conformidad con el artículo 32.
- [...]»
- 8 El artículo 34, que figuraba en la sección 2 del capítulo V de la Directiva 2008/118, disponía:
- «1. En las situaciones mencionadas en el artículo 33, apartado 1, los productos sujetos a impuestos especiales circularán entre los territorios de los distintos Estados miembros al amparo de un documento de acompañamiento que mencionará los principales elementos del documento contemplado en el artículo 21, apartado 1.
- [...]»
- 9 A tenor del artículo 39, apartado 3, párrafo primero, de la Directiva 2008/118:

«Sin perjuicio de las disposiciones que fijen para asegurar la correcta aplicación del presente artículo, y para evitar cualquier fraude, evasión o abuso, los Estados miembros velarán por que las marcas o marcas de reconocimiento nacionales mencionadas en el apartado 1 no creen obstáculo alguno a la libre circulación de los productos sujetos a impuestos especiales.»

10 El artículo 48, apartado 1, de la Directiva 2008/118, disponía:

«Los Estados miembros adoptarán y publicarán, a más tardar el 1 de enero de 2010, las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas necesarias para dar cumplimiento a lo establecido en la presente Directiva con efecto de 1 de abril de 2010. [...]

[...]»

Directiva 2020/262

11 La Directiva 2008/118 fue derogada, con efectos a partir del 13 de febrero de 2023, por la Directiva 2020/262. Los considerandos 7 y 41 de esta última Directiva enuncian:

«(7) Puesto que, para el adecuado funcionamiento del mercado interior, sigue siendo necesario que el concepto de impuesto especial y sus condiciones de devengo sean idénticos en todos los Estados miembros, es preciso determinar, a escala de la Unión, el momento en que tiene lugar el despacho a consumo de los productos sujetos a impuestos especiales y quién es el deudor del impuesto especial.

[...]

(41) Los niveles de impuestos especiales aplicables a las bebidas alcohólicas y a los productos del tabaco por los Estados miembros varían en función de una serie de factores, tales como la política fiscal y sanitaria, y en algunos casos estas divergencias resultan significativas. En este contexto, los Estados miembros deben poder contener los riesgos, que facilitan el fraude, la elusión o los abusos en el ámbito fiscal, y amenazan o menoscaban las políticas públicas o la protección de la salud y la vida de las personas. Por consiguiente, los Estados miembros deben poder tomar las medidas adecuadas y proporcionadas que les permitan determinar si los productos sujetos a impuestos especiales transportados del territorio de un Estado miembro al territorio de otro Estado miembro por particulares fueron adquiridos por dichos particulares para sus propias necesidades.»

12 De conformidad con el artículo 6, apartado 2, de la Directiva 2020/262:

«El impuesto especial se devengará en el momento y en el Estado miembro de despacho a consumo.»

13 Bajo el epígrafe «Circulación e imposición de los productos sujetos a impuestos especiales tras su despacho a consumo», el capítulo V de la Directiva 2020/262 comprende los artículos 32 a 46. El artículo 32 de esta Directiva, que figura en la sección 1, titulada «Adquisición por los particulares», de dicho capítulo V, dispone, en particular:

«1. Los impuestos especiales que gravan productos adquiridos por un particular para uso propio y transportados por él mismo del territorio de un Estado miembro al territorio de otro Estado miembro se aplicarán exclusivamente en el Estado miembro en que se hayan adquirido dichos productos.

2. Para determinar si los productos sujetos a impuestos especiales a que alude el apartado 1 están destinados al uso propio, los Estados miembros deberán atender, en particular, a los siguientes extremos:

- a) condición mercantil del tenedor de los productos sujetos a impuestos especiales y motivos por los que los tiene en su poder;
- b) lugar en que se encuentran dichos productos sujetos a impuestos especiales o, en su caso, modo de transporte utilizado;

- c) todo documento referente a los productos sujetos a impuestos especiales;
- d) naturaleza de los productos sujetos a impuestos especiales;
- e) cantidad de productos sujetos a impuestos especiales.

3. En lo que respecta a la aplicación del apartado 2, letra e), los Estados miembros podrán establecer niveles indicativos, exclusivamente como elemento de prueba. Dichos niveles indicativos no podrán ser inferiores a:

- a) para labores de tabaco:
 - cigarrillos: 800 unidades,
 - [...]
 - tabaco para fumar: 1,0 kilogramo;

[...]».

14 A tenor del artículo 33, que figura en la sección 2, titulada «Procedimiento que habrá de seguirse en relación con la circulación de productos sujetos a impuestos especiales que han sido despachados a consumo en el territorio de un Estado miembro y se trasladan al territorio de otro estado miembro para ser entregados con fines comerciales», del capítulo V de la Directiva 2020/262:

«1. En caso de que productos sujetos a impuestos especiales despachados a consumo en el territorio de un Estado miembro sean trasladados al territorio de otro Estado miembro para ser entregados allí con fines comerciales o utilizados allí, dichos productos estarán sujetos a impuestos especiales en el Estado miembro de destino.

[...]

2. A efectos del presente artículo se considerará que los productos sujetos a impuestos especiales son “entregados con fines comerciales” cuando hayan sido despachados a consumo en el territorio de un Estado miembro, hayan sido trasladados de ese Estado miembro al territorio de otro Estado miembro y sean entregados bien a una persona que no sea un particular o a un particular si la circulación no está cubierta por el artículo 32 o por el artículo 44. Sin embargo, no se considerará que los productos sujetos a impuestos especiales han sido entregados con fines comerciales cuando los transporte ese particular para uso propio, al ser trasladados desde el territorio del otro Estado miembro.

[...]»

15 El artículo 35, que figura en la sección 2 del capítulo V de la Directiva 2020/262, dispone:

«1. Solo se considerará que una circulación de productos sujetos a impuestos especiales cumple los requisitos de la presente sección si tiene lugar al amparo de un documento administrativo electrónico simplificado tramitado con arreglo a lo dispuesto en el artículo 36.

[...]»

16 Según el artículo 54 de la Directiva 2020/262:

«Los Estados miembros deberán permitir la recepción de productos sujetos a impuestos especiales con arreglo a los trámites establecidos en los artículos 33, 34 y 35 de la Directiva [2008/118] hasta el 31 de diciembre de 2023.

[...]»

17 El artículo 55, apartado 1, de la Directiva 2020/262 establece:

«Los Estados miembros adoptarán y publicarán, a más tardar el 31 de diciembre de 2021, las disposiciones legislativas, reglamentarias y administrativas necesarias para dar cumplimiento a lo establecido en los artículos 2, 3, 6, 12, 16 y 17, los artículos 19 a 22, los artículos 25 a 29, los artículos 33 a 46, los artículos 54 y 55 y el artículo 57. Comunicarán inmediatamente a la Comisión [Europea] el texto de dichas disposiciones.

A reserva del artículo 54, los Estados miembros aplicarán dichas disposiciones a partir de 13 de febrero de 2023.

[...]»

18 El artículo 57 de la Directiva 2020/262 está redactado en los siguientes términos:

«La presente Directiva entrará en vigor a los veinte días de su publicación en el *Diario Oficial de la Unión Europea*.

Los artículos 1, 4 y 5, los artículos 7 a 11, los artículos 13 a 15, los artículos 18, 23 y 24, los artículos 30 a 32, los artículos 47 a 53, el artículo 56 y el artículo 58 se aplicarán a partir del 13 de febrero de 2023.»

Derecho alemán

Ley del Impuesto sobre el tabaco (TabStG)

19 A tenor del artículo 1, apartado 1, primera frase, de la Tabaksteuergesetz (Ley del Impuesto sobre el Tabaco), de 15 de julio de 2009 (BGBl. 2009 I, p. 1870; en lo sucesivo, «TabStG»), en su versión de 10 de agosto de 2021, aplicable a partir del 1 de julio de 2022:

«Están sujetos al impuesto sobre el tabaco en el territorio fiscal las labores del tabaco, el tabaco calentado, el tabaco para pipa de agua y los sustitutos de las labores del tabaco.»

20 El artículo 1, apartado 2a, de la TabStG, en su versión de 10 de agosto de 2021, aplicable a partir del 1 de enero de 2022, establece que el tabaco calentado 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.

21 El artículo 22 de la TabStG, en su versión de 25 de julio de 2014, aplicable desde el 31 de julio de 2014 hasta el 12 de febrero de 2023, disponía:

«(1) Estarán exentos de los impuestos especiales las labores del tabaco que los particulares adquieran para uso propio despachadas a consumo en otros Estados miembros y que transporten ellos mismos al territorio fiscal (fines privados).

(2) Para evaluar si las labores del tabaco están destinadas a uso propio en el sentido del apartado 1, deberá atenderse a los criterios siguientes:

1. condición mercantil del tenedor de los productos sujetos a impuestos especiales y motivos por los que los tiene en su poder;
2. lugar en que se encuentran las labores del tabaco o modo de transporte utilizado;
3. documentos relativos a las labores del tabaco;
4. naturaleza o cantidad de labores del tabaco.

(3) [...]

(4) El Bundesministerium der Finanzen (Ministerio Federal de Hacienda, Alemania) estará facultado para establecer mediante reglamento y sin el consentimiento del Bundesrat [Cámara Alta del Parlamento, Alemania], con el fin de asegurar los ingresos fiscales, la cantidad de labores de tabaco en

el sentido del apartado 1 respecto a la que se presumirá *iuris tantum* que no están destinadas a uso propio de los particulares.»

22 El artículo 22 de la TabStG, en su versión de 30 de marzo de 2021, aplicable a partir del 13 de febrero de 2023, dispone:

«(1) Estarán exentos de los impuestos especiales las labores de tabaco que los particulares adquieran para uso propio despachadas a consumo en otros Estados miembros y que transporten ellos mismos al territorio fiscal (fines privados).

(2) Para evaluar si las labores del tabaco están destinadas a uso propio en el sentido del apartado 1, deberá atenderse a los criterios siguientes:

1. condición mercantil del tenedor de las labores del tabaco y motivos por los que las tiene en su poder;
2. lugar en que se encuentran las labores del tabaco o modo de transporte utilizado;
3. documentos relativos a las labores del tabaco;
4. naturaleza o cantidad de labores del tabaco.

(3) El Ministerio Federal de Hacienda estará facultado para establecer mediante reglamento y sin el consentimiento de la Cámara Alta del Parlamento, con el fin de asegurar los ingresos fiscales, la cantidad de labores del tabaco en el sentido del apartado 1 respecto a la que se presumirá *iuris tantum* que no están destinadas a uso propio de los particulares.»

23 El artículo 23, apartado 1, de la TabStG, en su versión de 15 de julio de 2009, aplicable desde el 1 de abril de 2010 hasta el 12 de febrero de 2023, estaba redactado en los siguientes términos:

«Si se transportan al territorio fiscal o se expiden a él (con fines comerciales) labores del tabaco despachadas a consumo en otro Estado miembro en casos distintos de los mencionados en el artículo 22, apartado 1, en contra de lo dispuesto en el artículo 17, apartado 1, de la presente Ley, se producirá el devengo del impuesto cuando se mantengan por primera vez las labores de tabaco con fines comerciales. El deudor del impuesto especial será la persona que realice la entrega o mantenga las labores de tabaco en su poder y el destinatario, en cuanto haya obtenido la posesión de las labores del tabaco. [...]»

24 El artículo 23f, apartado 1, de la TabStG, en su versión de 30 de marzo de 2021, aplicable a partir del 13 de febrero de 2023, dispone:

«Sin perjuicio de lo establecido en el apartado 2, se producirá el devengo del impuesto:

[...]

4. si se transportan al territorio fiscal o se expiden a él (con fines comerciales) labores del tabaco despachadas a consumo en otro Estado miembro en casos distintos de los mencionados en los artículos 22, apartado 1, y 23, apartado 1, en contra de lo dispuesto en el artículo 17, apartado 1: cuando se mantengan por primera vez las labores de tabaco en el territorio fiscal; en todos los demás casos: en el momento de la tenencia de las labores del tabaco despachadas a consumo, si el impuesto no se ha percibido aún en el territorio fiscal.»

Reglamento relativo al Impuesto sobre el Tabaco (TabStV)

25 El artículo 39 del Tabaksteuerverordnung (Reglamento relativo al Impuesto sobre el Tabaco), de 5 de octubre de 2009 (BGBl. 2009 I, p. 3262; en lo sucesivo, «TabStV»), en su versión aplicable desde el 1 de julio de 2021 hasta el 28 de octubre de 2022, disponía:

«(1) Si se transportan con fines privados al territorio fiscal más de 800 cigarrillos [...] de conformidad con el artículo 22 [de la TabStG], se presumirá *iuris tantum* que las labores del tabaco se

transportan al territorio fiscal con fines comerciales (artículo 23 de la TabStG).

(2) No tendrá la consideración de uso propio en el sentido del artículo 22 [de la TabStG] la ulterior entrega de labores del tabaco, aun cuando se realice con carácter gratuito, con independencia de la cantidad de mercancías transportadas.»

26 A tenor del artículo 39 del TabStV, en su versión aplicable, en cuanto concierne al apartado 1, a partir del 13 de febrero de 2023 y, en cuanto concierne al apartado 2, a partir del 1 de julio de 2021:

«(1) Si se transportan con fines privados al territorio fiscal más de 800 cigarrillos, 800 unidades de tabaco calentado, 200 cigarros, 400 cigarrillos o un kilo de tabaco para fumar de conformidad con el artículo 22 [de la TabStG], se presumirá *iuris tantum* que las labores del tabaco se transportan al territorio fiscal con fines comerciales (artículos 23 a 23c [de la TabStG]).

(2) No tendrá la consideración de uso propio en el sentido del artículo 22 [de la TabStG] la ulterior entrega de labores del tabaco, aun cuando se realice con carácter gratuito, con independencia de la cantidad de mercancías transportadas.»

Litigio principal y cuestiones prejudiciales

27 A y B, demandantes en los asuntos principales, son dos particulares que fueron objeto de un control por funcionarios de aduanas alemanes a su llegada a Polonia, cuando transportaban labores del tabaco con marca fiscal polaca.

28 A fue sometido a control el 6 de agosto de 2022, cuando transportaba 800 cigarrillos. Supuestamente declaró a los funcionarios de aduanas que no era fumador y que transportaba esos cigarrillos para un conocido. Los cigarrillos en cuestión fueron incautados y A tuvo que abonar el impuesto alemán sobre el tabaco. Con posterioridad, durante el procedimiento de reclamación, precisó que había adquirido esos cigarrillos para regalárselos a su padre, residente en Alemania.

29 En cuanto a B, fue sometido a control el 27 de abril de 2023, cuando transportaba 400 cigarrillos y 200 unidades de tabaco calentado. En respuesta a las preguntas de los funcionarios de aduanas, indicó que los cigarrillos estaban destinados a su consumo personal, mientras que el tabaco calentado era para su hija. Pudo conservar los cigarrillos, a los que se aplicó la franquicia del impuesto; sin embargo, el tabaco calentado destinado a su hija le fue incautado y tuvo que abonar el impuesto alemán sobre el tabaco.

30 En ambos casos, la Oficina Principal de Aduanas consideró que tales productos no están exentos del impuesto alemán sobre el tabaco cuando un particular los adquiere y, a continuación, los introduce en el territorio fiscal con vistas a ofrecerlos como regalo en él, de conformidad con el artículo 39, apartado 2, del TabStV, aplicable a partir del 1 de julio de 2021.

31 A raíz de reclamaciones infructuosas, los demandantes en los litigios principales interpusieron sendos recursos ante el Finanzgericht Berlin-Brandenburg (Tribunal de lo Tributario de Berlín-Brandeburgo, Alemania), que es el órgano jurisdiccional remitente, contra su liquidación del impuesto alemán sobre el tabaco y contra la incautación de los productos de que se trata.

32 En este contexto, el órgano jurisdiccional remitente se pregunta si puede haber adquisición de labores del tabaco para uso propio, en el sentido del artículo 32 de la Directiva 2008/118, aplicable a los hechos del litigio principal en el asunto T-685/24, y del artículo 32 de la Directiva 2020/262, aplicable a los hechos del litigio principal en el asunto T-686/24, cuando tales productos han sido adquiridos por un particular para ser entregados a otra persona, o si debe considerarse que, en cualquier caso, la intención de entregarlos, incluso a título gratuito, excluye que se considere que han sido adquiridos por un particular para uso propio. Asimismo, el órgano jurisdiccional remitente alberga dudas en cuanto a los criterios que deben tenerse en cuenta para calificar tal adquisición de regalo si se admitiera que tal regalo puede constituir un uso propio en el sentido de dichas disposiciones. A este respecto, se pregunta si el círculo de beneficiarios de ese regalo puede limitarse, por definición, a un círculo de parientes

cercanos respecto de los cuales existe un deber de manutención o si debe incluir también a otras personas a las que pudiera obsequiarse.

33 En estas circunstancias, en los asuntos T-685/24 y T-686/24, el Finanzgericht Berlin-Brandenburg (Tribunal de lo Tributario de Berlín-Brandeburgo) decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

«1) ¿Debe[n] interpretarse [el artículo 32 de la Directiva 2008/118 y el artículo 32 de la Directiva 2020/262] en el sentido de que se opondría a una interpretación nacional según la cual se excluye la existencia de un “uso propio” en caso de una adquisición de labores del tabaco para su ulterior entrega a otra persona, aunque esta entrega tenga carácter gratuito, con independencia de la cantidad transportada?

2) En caso de respuesta afirmativa a la primera cuestión:

¿Debe[n] interpretarse el artículo 32 de la Directiva 2008/118 y el artículo 32 de la Directiva 2020/262] en el sentido de que el concepto de “uso propio”, considerando los demás criterios — en particular, el criterio de la cantidad de productos—, incluye los regalos a parientes cercanos, pero no los regalos a otras personas?»

Sobre las cuestiones prejudiciales

Primera cuestión prejudicial

34 Mediante su primera cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si el artículo 32 de la Directiva 2008/118 y el artículo 32 de la Directiva 2020/262 deben interpretarse en el sentido de que el concepto de «uso propio» de un particular que figura en ellos no comprende la situación en la que un particular adquiere y transporta productos sujetos a impuestos especiales para entregarlos a otro particular a título gratuito, independientemente de cuál sea la cantidad de tales productos.

35 Con carácter preliminar, ha de recordarse, por un lado, que, con arreglo al artículo 48, apartado 1, de la Directiva 2008/118 y al artículo 57 de la Directiva 2020/262, el artículo 32 de la Directiva 2008/118 era aplicable desde el 1 de abril de 2010 hasta el 12 de febrero de 2023. Por tanto, se aplica *ratione temporis* a los hechos del litigio principal en el asunto T-685/24, puesto que el control fronterizo tuvo lugar el 6 de agosto de 2022. Por otro lado, el artículo 32 de la Directiva 2020/262, aplicable a partir del 13 de febrero de 2023, regula *ratione temporis* los hechos del litigio principal en el asunto T-686/24, ya que el control fronterizo se efectuó el 27 de abril de 2023.

36 Asimismo, procede señalar que, según reiterada jurisprudencia, de las exigencias tanto de la aplicación uniforme del Derecho de la Unión Europea como del principio de igualdad se desprende que el tenor de una disposición del Derecho de la Unión que no contenga una remisión expresa al Derecho de los Estados miembros para determinar su sentido y su alcance normalmente debe ser objeto de una interpretación autónoma y uniforme en toda la Unión [véase, en este sentido, la sentencia de 10 de junio de 2021, Commissioners for Her Majesty’s Revenue and Customs (Agente inocente) (C-279/19, EU:C:2021:473), apartado 23 y jurisprudencia citada].

37 El artículo 32 de la Directiva 2008/118 y el artículo 32 de la Directiva 2020/262 no contienen una remisión expresa al Derecho de los Estados miembros para determinar el sentido y el alcance del concepto de «uso propio». A efectos de la aplicación de estas Directivas, dicho concepto debe considerarse un concepto autónomo del Derecho de la Unión, que se ha de interpretar de manera uniforme en el territorio de todos los Estados miembros.

38 Aun cuando el tenor del artículo 32, apartado 1, de la Directiva 2020/262 no corresponda exactamente al del artículo 32, apartado 1, de la Directiva 2008/118, el contenido de ambas disposiciones es, en esencia, idéntico.

- 39 Con arreglo a estas disposiciones, los impuestos especiales que gravan productos adquiridos por un particular para uso propio y transportados por él mismo de un Estado miembro a otro, se aplicarán exclusivamente en el Estado miembro en que se hayan adquirido dichos productos.
- 40 Así, para que el artículo 32 de la Directiva 2008/118 o el artículo 32 de la Directiva 2020/262 sean aplicables, es necesario que se cumplan tres requisitos: los productos gravados por impuestos especiales deben haber sido adquiridos por un particular, este tiene que haberlos adquirido para uso propio y debe haberlos transportado él mismo de un Estado miembro a otro (véase, por analogía, la sentencia de 23 de noviembre de 2006, Joustra, C-5/05, EU:C:2006:733, apartado 33 y jurisprudencia citada). En el presente asunto, la primera cuestión prejudicial planteada por el órgano jurisdiccional remitente se refiere únicamente al segundo de estos requisitos, puesto que, como resulta de las peticiones de decisión prejudicial, los otros dos requisitos se cumplen.
- 41 Para interpretar una disposición del Derecho de la Unión, hay que tener en cuenta su tenor, el contexto en el que se inscribe y el objetivo que se pretende alcanzar [sentencia de 14 de noviembre de 2019, State Street Bank International, C-255/18, EU:C:2019:967, apartado 34; véase también, en este sentido, la sentencia de 27 de mayo de 2019, PF (Fiscal General de Lituania), C-509/18, EU:C:2019:457, apartado 28].
- 42 Por lo que respecta, en primer lugar, a la interpretación literal del concepto de «uso propio», en el sentido del artículo 32 de la Directiva 2008/118 y del artículo 32 de la Directiva 2020/262, procede señalar que en determinadas versiones lingüísticas de estas disposiciones, como las versiones en español, en inglés (own use), en croata (vlastitu uporabu), en griego (δική του χρήση), en italiano (uso personale), en portugués (uso pessoal), en eslovaco (vlastné použitie) y en esloveno (lastno uporabo), esta expresión se refiere claramente a un uso personal o propio. En cambio, otras versiones lingüísticas de esas mismas disposiciones no son tan claras, ya que no es posible excluir totalmente que puedan comportar una referencia a determinadas adquisiciones de productos efectuadas para la entrega a un tercero a título gratuito. Así sucede, en particular, con las versiones en francés (besoins propres), en neerlandés (eigen behoeften), en checo (vlastní potřebu) y, como indica el órgano jurisdiccional remitente, en alemán (Eigenbedarf).
- 43 Así pues, el tenor del artículo 32 de la Directiva 2008/118 y del artículo 32 de la Directiva 2020/262 no basta para eliminar la ambigüedad sobre la interpretación que debe darse a dichas disposiciones. A este respecto, de reiterada jurisprudencia se desprende que la formulación utilizada en una de las versiones lingüísticas de una disposición del Derecho de la Unión no puede constituir la única base para la interpretación de esa disposición ni tampoco se le puede reconocer carácter prioritario frente a otras versiones lingüísticas. En efecto, las disposiciones del Derecho de la Unión deben interpretarse y aplicarse de manera uniforme, a la luz de las versiones existentes en todas las lenguas de la Unión. En caso de disparidad entre las diferentes versiones lingüísticas de un texto del Derecho de la Unión, la disposición en cuestión debe interpretarse teniendo en cuenta su contexto y los objetivos perseguidos por la normativa de la que forma parte (véase la sentencia de 18 de septiembre de 2019, VIPA, C-222/18, EU:C:2019:751, apartado 37 y jurisprudencia citada).
- 44 Por lo que respecta, en segundo lugar, al contexto en el que se inscriben el artículo 32 de la Directiva 2008/118 y el artículo 32 de la Directiva 2020/262, es preciso recordar que estas Directivas establecen normas sobre la tenencia, la circulación y los controles de los productos sujetos a impuestos especiales, y ello, especialmente, con el fin de garantizar que la exigibilidad de los impuestos especiales sea idéntica en todos los Estados miembros (véase, por analogía, la sentencia de 23 de noviembre de 2006, Joustra, C-5/05, EU:C:2006:733, apartado 27 y jurisprudencia citada).
- 45 De conformidad con el objetivo de armonizar el momento de devengo de los impuestos especiales, enunciado en el considerando 8 de la Directiva 2008/118 y en el considerando 7 de la Directiva 2020/262, estas Directivas disponen, respectivamente, en su artículo 7, apartado 1, y en su artículo 6, apartado 2, que el impuesto especial se devenga en el momento y en el Estado miembro de despacho a consumo.
- 46 No obstante, a pesar de dichas disposiciones, no se excluye que posteriormente se recauden impuestos especiales en otro Estado miembro. Tal es, por lo demás, el objeto del capítulo V de las Directivas

2008/118 y 2020/262, que regula la circulación y la imposición de los productos sujetos a impuestos especiales tras su despacho a consumo.

- 47 Dado que los impuestos especiales representan un gravamen sobre consumos específicos, el momento del devengo debe situarse lo más cerca posible del consumidor (véase, en este sentido, la sentencia de 2 de junio de 2016, Polihim-SS, C-355/14, EU:C:2016:403, apartados 50 y 51). A tal efecto, el artículo 33 de la Directiva 2008/118 y el artículo 33 de la Directiva 2020/262 disponen, en particular, que los productos gravados por impuestos especiales estarán sujetos a tales impuestos en el Estado miembro de destino cuando sean despachados a consumo en el territorio de un Estado miembro y posteriormente sean trasladados al territorio de otro Estado miembro para ser «utilizados allí».
- 48 En cambio, por lo que respecta a los productos adquiridos y transportados por un particular para uso propio, el impuesto especial se paga en el Estado miembro de adquisición de los productos sujetos a impuestos especiales, de conformidad con el artículo 32 de la Directiva 2008/118 y con el artículo 32 de la Directiva 2020/262.
- 49 En la estructura general del capítulo V de estas Directivas, el artículo 32 de la Directiva 2008/118 y el artículo 32 de la Directiva 2020/262 constituyen excepciones al régimen general de los impuestos especiales establecido en el artículo 33 de dichas Directivas y, en consecuencia, deben ser objeto de una interpretación estricta. Tal interpretación es coherente con las versiones lingüísticas de esas disposiciones que hacen referencia al concepto de uso personal o propio.
- 50 Por lo que respecta, en tercer lugar, a los objetivos perseguidos por las Directivas 2008/118 y 2020/262, debe precisarse que, en la estructura de estas Directivas, los impuestos especiales constituyen un gravamen sobre el consumo cuya recaudación por los Estados miembros responde, en particular, a imperativos de política fiscal, así como a exigencias de protección de la salud pública, por la limitación del consumo de productos que presentan riesgos para la salud, como el tabaco o las bebidas alcohólicas. Tales preocupaciones están en el origen de las divergencias observadas entre los niveles impositivos decididos por los distintos Estados miembros. En este contexto, las Directivas 2008/118 y 2020/262 tienen por objeto establecer un régimen general armonizado de los impuestos especiales para garantizar la libre circulación de los productos a los que estos se aplican y el buen funcionamiento del mercado interior (sentencia de 13 de enero de 2022, MONO, C-326/20, EU:C:2022:7, apartado 28).
- 51 Como pone de relieve la Abogada General en el punto 40 de sus conclusiones, entre los objetivos perseguidos por la Directiva 2008/118 figura la lucha contra el fraude, la evasión fiscal y los eventuales abusos, como se desprende del considerando 31 y de los artículos 11 y 39, apartado 3, párrafo primero, de dicha Directiva (sentencia de 9 de junio de 2022, IMPERIAL TOBACCO BULGARIA, C-55/21, EU:C:2022:459, apartado 55). Es también uno de los objetivos perseguidos por la Directiva 2020/262. El considerando 41 de esta Directiva precisa a tal respecto que, debido a divergencias persistentes, que en algunos casos resultan significativas, entre los niveles de impuestos especiales aplicados por los Estados miembros —en particular, en el caso de las labores del tabaco—, estos deben poder contener los riesgos relativos al fraude, la elusión o los abusos en el ámbito fiscal, así como los riesgos que amenacen las políticas públicas o la protección de la salud y la vida de las personas.
- 52 Para alcanzar este objetivo, como enuncia el considerando 41 de la Directiva 2020/262, los Estados miembros deben poder controlar esos riesgos, en particular, a través de medidas adecuadas y proporcionadas que les permitan determinar si los productos sujetos a impuestos especiales transportados de un Estado miembro a otro por un particular fueron adquiridos por ese particular para sus propias necesidades.
- 53 A tal respecto, si bien, con arreglo al artículo 34 de la Directiva 2008/118 y al artículo 35 de la Directiva 2020/262, la circulación de productos sujetos a impuestos especiales con fines comerciales está supeditada a una rigurosa trazabilidad digital mediante documentos administrativos electrónicos, el transporte de esos productos por un particular se caracteriza por una dispensa de toda formalidad administrativa. Para paliar esta falta de documentación, el artículo 32, apartado 2, de la Directiva 2008/118 y el artículo 32, apartado 2, de la Directiva 2020/262 enumeran los extremos a los que los Estados miembros deberán atender para determinar si productos sujetos a impuestos especiales, adquiridos y transportados por un particular, están destinados al uso propio de ese particular. Entre ellos

figuran la cantidad de productos transportados (a saber, 800 unidades para los cigarrillos) y los motivos por los que se encuentran en poder del particular de que se trate.

- 54 De ello se deduce que, en el marco de controles aleatorios basados, en esencia, en los umbrales indicativos establecidos por la Directiva 2008/118 y la Directiva 2020/262, existe, habida cuenta de la falta de documentación y del carácter puntual de los controles en las fronteras interiores, un riesgo estructural de fraude debido a la adulteración del concepto de «necesidades propias».
- 55 Así lo confirma el reciente estudio de la Comisión mencionado por la Abogada General en el punto 47 de sus conclusiones, según el cual, debido a la escasa probabilidad de que los particulares sean sometidos a controles durante sus viajes, el régimen establecido en el artículo 32, apartado 1, de la Directiva 2008/118 y en el artículo 32, apartado 1, de la Directiva 2020/262 se ha utilizado de manera abusiva, en especial en cuanto respecta a las cantidades de tabaco transportadas por los particulares de Estados miembros que aplican tipos reducidos de impuestos especiales hacia Estados miembros que aplican tipos más elevados.
- 56 Por consiguiente, una interpretación amplia del concepto de «uso propio», en el sentido de que abarque las entregas a título gratuito entre particulares, presentaría un riesgo significativo de evasión fiscal, en la medida en que determinadas entregas podrían dar lugar a una contrapartida, directa o indirecta, respecto a la que la Administración tributaria se encontraría ante la imposibilidad, o al menos ante una dificultad considerable, de verificar o detectar. Así pues, una definición amplia del concepto de «uso propio» crearía un entorno favorable a la adulteración del régimen previsto en el artículo 32 de la Directiva 2008/118 y en el artículo 32 de la Directiva 2020/262, comprometiendo de ese modo los objetivos mencionados en el anterior apartado 51.
- 57 Por el contrario, una interpretación estricta del concepto de «uso propio», unida a la vigilancia aduanera del transporte repetido de productos por un particular, puede contribuir de manera eficaz a la lucha contra la elusión fiscal. En efecto, en tal supuesto, la Administración aduanera puede combatir los abusos basándose, en concreto, en las declaraciones del particular y apreciando la compatibilidad de las cantidades totales transportadas, en un determinado período, con las necesidades de un uso personal que se estimen razonables.
- 58 En consecuencia, la necesidad de prevenir y combatir la elusión fiscal y las prácticas fiscales fraudulentas o abusivas aboga en favor de una interpretación estricta del concepto de «uso propio» establecido en el artículo 32, apartado 1, de la Directiva 2008/118 y en el artículo 32, apartado 1, de la Directiva 2020/262, que excluye, en concreto, la situación en la que un particular adquiere y transporta productos sujetos a impuestos especiales para entregarlos a otro particular a título gratuito, con independencia de cuál sea la cantidad de esos productos.
- 59 Tal razonamiento se ve especialmente reforzado si se tiene en cuenta que una interpretación amplia del concepto de «uso propio» que incluyera también las entregas a otros particulares podría socavar las políticas fiscal y de salud pública de los Estados miembros, al permitir que el consumidor final eluda la carga fiscal destinada a desincentivar el consumo de los productos de que se trata. En efecto, como subraya la Abogada General en el punto 49 de sus conclusiones, el Tribunal de Justicia ya ha declarado que, por lo que respecta a los productos del tabaco, los impuestos especiales son un instrumento importante y eficaz de lucha contra el consumo de estos productos y, por tanto, de protección de la salud pública (véase la sentencia de 29 de junio de 2017, Comisión/Portugal, C-126/15, EU:C:2017:504, apartado 67 y jurisprudencia citada).
- 60 En estas circunstancias, el concepto de «uso propio» debe interpretarse en el sentido de que se limita a la adquisición y al transporte de productos sujetos a impuestos especiales, como las labores del tabaco, destinados a un uso estrictamente personal por el particular que los ha adquirido.
- 61 Tal interpretación no puede verse desvirtuada por la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, a la que hace referencia el órgano jurisdiccional remitente, sobre el concepto de «efectos personales o enseres domésticos» en el sentido del artículo 7, apartado 3, del Reglamento (CE) n.º 338/97 del Consejo, de 9 de diciembre de 1996, relativo a la protección de especies de la fauna y flora silvestres mediante el control de su comercio (DO 1997, L 61, p. 1), en su versión modificada por el Reglamento (UE) n.º 1320/2014 de la Comisión, de 1 de diciembre de 2014 (DO 2014, L 361, p. 1).

- 62 En efecto, en la sentencia de 12 de mayo de 2021, Hauptzollamt B (Caviar de esturión) (C-87/20, EU:C:2021:382), el Tribunal de Justicia declaró que tanto del contexto en el que se inscribe el Reglamento n.º 338/97 como de los objetivos perseguidos por este se desprende que un espécimen muerto o una parte o derivado de él, como el caviar de esturión, no puede calificarse como «efectos personales o enseres domésticos» cuando el importador persigue una finalidad comercial, mientras que tal calificación se admite cuando el caviar sea de propiedad personal y no se persigan fines comerciales, siendo irrelevante que esté destinado a un tercero.
- 63 No obstante, los términos «efectos personales o enseres domésticos», mencionados en el apartado 61 anterior, no se corresponden con la expresión «uso propio», que figura en el artículo 32 de la Directiva 2008/118 y en el artículo 32 de la Directiva 2020/262. Además, como señala la Abogada General en el punto 54 de sus conclusiones, el Reglamento n.º 338/97 no persigue el objetivo de luchar contra el fraude, la evasión fiscal y los eventuales abusos perseguido por la Directiva 2008/118 y la Directiva 2020/262, sino que tiene por objeto garantizar la protección más completa posible de las especies de fauna y flora silvestres mediante el control de su comercio, respetando los objetivos, principios y disposiciones de la Convención sobre el Comercio Internacional de Especies Amenazadas de Fauna y Flora Silvestres, firmada en Washington el 3 de marzo de 1973 (*Recopilación de Tratados de las Naciones Unidas*, vol. 993, n.º I-14537) [sentencia de 12 de mayo de 2021, Hauptzollamt B (Caviar de esturión), C-87/20, EU:C:2021:382, apartado 34].
- 64 Habida cuenta de lo anterior, procede responder a la primera cuestión prejudicial que el artículo 32 de la Directiva 2008/118 y el artículo 32 de la Directiva 2020/262 deben interpretarse en el sentido de que el concepto de «uso propio» de un particular no comprende la situación en la que un particular adquiere y transporta productos sujetos a impuestos especiales para entregarlos a otro particular a título gratuito, con independencia de cuál sea la cantidad de dichos productos.

Segunda cuestión prejudicial

- 65 Mediante su segunda cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si el artículo 32 de la Directiva 2008/118 y el artículo 32 de la Directiva 2020/262 deben interpretarse en el sentido de que el concepto de «uso propio» se aplica a los regalos ofrecidos a parientes cercanos, pero no a los regalos destinados a otras personas.
- 66 Sin embargo, habida cuenta de que esta cuestión solo se planteó para el caso de que se respondiera afirmativamente a la primera cuestión prejudicial, no procede responder a ella.

Costas

- 67 Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional remitente, corresponde a este resolver sobre las costas. Los gastos efectuados por quienes, no siendo partes del litigio principal, han presentado observaciones ante el Tribunal General no pueden ser objeto de reembolso.

En virtud de todo lo expuesto,

EL TRIBUNAL GENERAL (Sala Segunda, en formación de cinco Jueces)

declara:

El artículo 32 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 32 de la Directiva (UE) 2020/262 del Consejo, de 19 de diciembre de 2019, por la que se establece el régimen general de los impuestos especiales, deben interpretarse en el sentido de que el concepto de «uso propio» de un particular no comprende la situación en la que un particular adquiere y transporta productos sujetos a impuestos especiales para entregarlos a otro particular a título gratuito, con independencia de cuál sea la cantidad de dichos productos.

Pronunciada en audiencia pública en Luxemburgo, a de 20 de mayo de 2026.

Firmas

* Lengua de procedimiento: alemán.

i La denominación del presente asunto es ficticia. No se corresponde con el nombre de ninguna parte en el procedimiento.