Edición provisional

CONCLUSIONES DE LA ABOGADA GENERAL

SRA. MAJA BRKAN

presentadas el 4 de febrero de 2026 (1)

Asuntos acumulados T-685/24 y T-686/24 [Jelgratz y Buchgint] (i)

A (T-685/24)

B (T-686/24)

contra

Hauptzollamt

[Peticiones de decisión prejudicial planteadas por el Finanzgericht Berlin-Brandenburg (Tribunal de lo Tributario de Berlín-Brandemburgo, Alemania)]

« Procedimiento prejudicial — Impuestos especiales — Directiva 2008/118/CE — Directiva (UE) 2020/262 — Productos adquiridos por un particular y transportados de un Estado miembro a otro — Productos para uso propio del particular — Concepto — Práctica nacional que excluye de este concepto los productos adquiridos para entregárselos a otra persona a título gratuito »

Introducción

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 planteado en sendos litigios entre, por un lado, respectivamente, A y B, y, por otro lado, el Hauptzollamt Frankfurt (Oder) (Oficina Principal de Aduanas de Fráncfort del Oder, Alemania; en lo sucesivo, «Administración tributaria») en relación con el pago del impuesto sobre el tabaco aplicable a los cigarrillos y otras labores del tabaco que estas personas transportaban desde Polonia con destino a Alemania. Ese impuesto, instaurado por la

Tabaksteuergesetz (Ley del Impuesto sobre el Tabaco), establece en ese Estado miembro un derecho especial, en particular, sobre las labores del tabaco.

Marco jurídico

Derecho de la Unión

3. Son pertinentes en los presentes asuntos, en particular los artículos 32 y 33 de las Directivas 2008/118 y 2020/262.

Derecho nacional

4. Según el artículo 39, apartado 2, del Tabaksteuerverordnung (Reglamento relativo al Impuesto sobre el Tabaco; en lo sucesivo, «TabStV»), tanto en su versión aplicable entre el 1 de julio de 2021 y el 28 de octubre de 2022 como en su versión aplicable a partir del 29 de octubre de 2022:

«No tendrá la consideración de uso propio en el sentido del artículo 22 de la [Ley del Impuesto sobre el Tabaco] la ulterior entrega de labores del tabaco, aun cuando se realice con carácter gratuito, con independencia de la cantidad de mercancías transportadas.»

Litigios principales y cuestiones prejudiciales

Asunto T-685/24

5. El 6 de agosto de 2022, al llegar con su vehículo a Alemania procedente de Polonia, A fue objeto de un control realizado por las autoridades aduaneras. Dichas autoridades constataron que transportaba 800 cigarrillos con marcas fiscales polacas. La citada persona declaró que llevaba los cigarrillos para un conocido y que no era fumadora. Las autoridades aduaneras practicaron una liquidación por el impuesto sobre el tabaco de un importe de 144,17 euros e incautaron los cigarrillos que, según A, tenían un valor de 135,83 euros.

6. En el recurso interpuesto ante el órgano jurisdiccional remitente contra esa liquidación tributaria, A alegó, en particular, que había adquirido los cigarrillos incautados para su padre, que reside en Alemania, y que, por consiguiente, deben considerarse comprados para su «uso propio». En respuesta a esta alegación, la Administración tributaria sostiene que, de conformidad con el artículo 39 del TabStV, los cigarrillos en cuestión fueron introducidos en Alemania con fines comerciales, ya que no estaban destinados a que los fumara A. Por lo tanto, esos cigarrillos no están exentos del pago de impuestos especiales.

7. En estas circunstancias, el Finanzgericht Berlin-Brandenburg (Tribunal de lo Tributario de Berlín-Brandemburgo, Alemania) decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

«1) ¿Debe interpretarse el artículo 32 […] [de la Directiva 2008/118] en el sentido de que se opone 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 la primera cuestión:

¿Debe interpretarse el artículo 32 de la [Directiva 2008/118] 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?»

Asunto T-686/24

8. El 27 de abril de 2023, durante una inspección en la frontera alemana, las autoridades aduaneras sometieron a un control a B, procedente de Polonia. En esa ocasión, B declaró que transportaba dos paquetes de cigarrillos y un paquete de tabaco calentado (HEETS) con marcas fiscales polacas. En particular, B declaró que los dos paquetes de cigarrillos eran para él y que el tabaco calentado era para su hija. El paquete de tabaco calentado (HEETS) fue incautado por las autoridades aduaneras y se liquidó a B un impuesto sobre el tabaco por importe de 28,63 euros.

9. En el procedimiento ante el órgano jurisdiccional remitente, B impugna las medidas adoptadas contra él. Según la Autoridad tributaria, no procede eximir los cigarrillos del pago del impuesto. En particular, en la medida en que B tenía la intención de regalar el cartón de HEETS a su hija, no podía considerarse, con arreglo al artículo 39 del TabStV, que se hubiera introducido en Alemania para «uso propio» de B.

10. En estas circunstancias, el Finanzgericht Berlin-Brandenburg (Tribunal de lo Tributario de Berlín-Brandemburgo) decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

«1) ¿Debe interpretarse el artículo 32 […] [de la Directiva 2020/262] en el sentido de que se opone 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 interpretarse 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?»

11. En el procedimiento ante el Tribunal General han presentado observaciones los Gobiernos alemán y sueco y la Comisión Europea.

Análisis

Sobre la primera cuestión prejudicial

12. 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 se oponen a una normativa nacional según la cual el concepto de «uso propio» no comprende la adquisición de productos de las labores del tabaco efectuada por un particular en un Estado miembro para entregarlos gratuitamente a un tercero en otro Estado miembro, con independencia de la cantidad de producto que vaya a ser entregada.

Consideraciones preliminares

13. Para interpretar el artículo 32 de las Directivas 2008/118 y 2020/262 con el fin de responder a la primera cuestión prejudicial, es preciso formular algunas consideraciones preliminares.

14. En primer lugar, habida cuenta de lo indicado en las resoluciones de remisión, desde un punto de vista temporal, la Directiva 2008/118 es aplicable a las circunstancias del asunto T-685/24, cuyos hechos tuvieron lugar en 2022. (2) Por su parte, la Directiva 2020/262 es aplicable a las circunstancias del asunto T-686/24, cuyos hechos datan de abril de 2023. (3) El artículo 32 de la Directiva 2020/262, pese a no estar redactado en los mismos términos que el artículo 32 de la Directiva 2008/118, se corresponde, en esencia, con este último. (4) Del mismo modo, las disposiciones de ambas directivas que resultan útiles para interpretar el concepto de «uso propio», al igual que los objetivos que ambas persiguen, son sustancialmente análogas. Por consiguiente, ambos asuntos pueden tramitarse conjuntamente.

15. En segundo lugar, los litigios principales guardan relación con productos de las labores del tabaco, (5) que, según el artículo 1, apartado 1, letra c), de las Directivas 2008/118 y 2020/262, están sujetos a impuestos especiales. (6) En los presentes asuntos, se adquirieron en un Estado miembro productos del tabaco despachados a consumo en ese Estado miembro y trasladaron al territorio de otro Estado miembro. De ello se deduce que los hechos objeto de los litigios principales están comprendidos en el ámbito de aplicación de las disposiciones del capítulo V de la Directiva 2008/118, titulado «Circulación e imposición de los productos sujetos a impuestos especiales tras su despacho a consumo», y del capítulo V de la Directiva 2020/262, titulado «Circulación e imposición de los productos sujetos a impuestos especiales tras su despacho a consumo». En cada Directiva, ese capítulo establece tres regímenes diferentes, a saber, el relativo a la *adquisición por un particular*, el aplicable a los *productos entregados o poseídos con fines comerciales* y el régimen de *venta a distancia*.

16. El régimen de *adquisición por un particular* dispone que los impuestos especiales deben pagarse en el Estado miembro en el que se hayan adquirido los productos sujetos a impuestos especiales. Para poder acogerse a este régimen, el artículo 32, apartado 1, de las Directivas 2008/118 y 2020/262 exige que concurran tres requisitos. En primer término, los productos sujetos a impuestos especiales deben ser adquiridos por un particular; en segundo término, dichos productos deben ser transportados de un Estado miembro a otro por ese mismo particular, y, en tercer término, tales productos deben ser adquiridos para «uso propio» del citado particular. De conformidad con la jurisprudencia, esos tres requisitos, que ya estaban previstos en el artículo 8 de la Directiva 92/12/CEE, (7) deben permitir determinar el carácter estrictamente personal de la

tenencia de las mercancías sujetas a impuestos especiales, adquiridas en un Estado y posteriormente transportadas a otro. (8)

17. En los presentes asuntos, el órgano jurisdiccional remitente señala que consta que se cumplen los dos primeros requisitos. Así pues, queda por comprobar si también se cumple el tercer requisito, relativo al «uso propio» del particular que ha adquirido productos sujetos a impuestos especiales. La calificación de productos adquiridos para «uso propio» resulta determinante en la medida en que los productos que un particular adquiere para fines distintos del uso propio están sujetos al régimen de *tenencia con fines comerciales* previsto en la Directiva 2008/118 o al de *entrega con fines comerciales* previsto en la Directiva 2020/262. (9) Pues bien, de conformidad con el artículo 33, apartado 1, párrafo primero, de las Directivas 2008/118 y 2020/262, los productos sujetos a impuestos especiales sometidos al régimen de *tenencia o entrega con fines comerciales* están sujetos a impuestos especiales en el Estado miembro de destino cuando se tengan o entreguen con fines comerciales.

18. En tercer lugar, al interpretar las disposiciones del régimen de *adquisición por un particular* en el asunto que dio lugar a la sentencia Joustra, el Tribunal de Justicia consideró que el requisito relativo al «uso propio» del particular exige que «los productos se destinen a satisfacer las necesidades personales del particular que los haya adquirido y que, por lo tanto, excluye los productos adquiridos por un particular para satisfacer las necesidades de otros particulares». (10) Es preciso subrayar que esa interpretación se realizó en un contexto fáctico en el que un particular había adquirido una gran cantidad de producto sujeto a impuestos especiales (en concreto, vino) (11) para uso propio y para el de terceros, y en el que la parte que no estaba destinada a uso propio había sido pagada por esos terceros.

19. Las circunstancias fácticas del asunto Joustra son sustancialmente diferentes de las de los litigios principales que se caracterizan por adquisiciones realizadas por un particular para su entrega a título gratuito a miembros de su familia, y en los que las cantidades de productos del tabaco transportadas de un Estado miembro a otro no superan los niveles indicativos previstos en el artículo 32, apartado 3, letra a), de las Directivas 2008/118 y 2020/262. Así, mediante su primera cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente desea saber si la interpretación del concepto de «uso propio» del particular adoptada por el Tribunal de Justicia en el citado asunto debe aplicarse también en los asuntos de que conoce.

20. Para responder a esta cuestión del órgano jurisdiccional remitente, procede determinar, de entrada, si el concepto de «uso propio» en el sentido del artículo 32, apartado 1, de las Directivas 2008/118 y 2020/262 constituye un concepto autónomo del Derecho de la Unión que debe ser objeto de una interpretación uniforme en el territorio de todos los Estados miembros.

El concepto de «uso propio»: concepto autónomo del Derecho de la Unión

21. En el asunto que dio lugar a la sentencia EMU Tabac, el Tribunal de Justicia consideró que el texto del artículo 8 de la Directiva 92/12 no contenía ninguna referencia expresa a la normativa nacional. (12) Por lo tanto, los conceptos que figuraban en esa disposición, a saber, los conceptos de «particulares», de «propias necesidades» y «transportados por ellos», constituían conceptos

autónomos del Derecho de la Unión que, a falta de una remisión expresa al Derecho de los Estados miembros para determinar su sentido y su alcance normalmente debían ser objeto en toda la Unión de una interpretación autónoma y uniforme. (13)

22. Procede señalar que el tenor del artículo 32, apartado 1, de las Directivas 2008/118 y 2020/262 es, en esencia, similar al del artículo 8 de la Directiva 92/12. Ciertamente, en las Directivas 2008/118 y 2020/262, el legislador añadió un segundo apartado al artículo 32, que no figuraba en el artículo 8 de la Directiva 92/12. Según el artículo 32, apartado 2, de las Directivas 2008/118 y 2020/262, *para determinar* si los productos sujetos a impuestos especiales a que alude el apartado 1 están destinados a *uso propio*, los Estados miembros deben atender, en particular, a los extremos enumerados en el artículo 32, apartado 2, letras a) a e), de las Directivas 2008/118 y 2020/262. No obstante, la adición de este apartado 2 no puede considerarse una remisión expresa al Derecho nacional que impida al Tribunal General dar al texto del artículo 32, apartado 1, de las Directivas 2008/118 y 2020/262 una definición autónoma y uniforme con arreglo al Derecho de la Unión. En efecto, el artículo 32, apartado 2, de dichas Directivas no dispone que el concepto de «uso propio» deba determinarse con arreglo a la legislación nacional de los Estados miembros. Esta disposición establece únicamente una lista no exhaustiva de criterios que los Estados miembros deben tener en cuenta para poder apreciar si la adquisición de bienes sujetos a impuestos especiales está comprendida en el concepto de «uso propio», que es un concepto autónomo del Derecho de la Unión.

23. Es evidente que, para determinar si un producto sujeto a impuestos especiales está destinado a uso propio, al aplicar el criterio previsto en el artículo 32, apartado 2, letra e), de las Directivas 2008/118 y 2020/262, relativo a la cantidad de productos sujetos a impuestos especiales, los Estados miembros disponen de un cierto margen de apreciación. En efecto, en relación con la aplicación del este criterio cuantitativo, el artículo 32, apartado 3, dispone que los Estados miembros pueden establecer niveles indicativos, exclusivamente como elemento de prueba, y precisa asimismo que, por lo que respecta al tabaco, esos niveles *no pueden ser inferiores* a 800 unidades para los cigarrillos y a 1,0 kilogramo para el tabaco para fumar. De esta flexibilidad que ofrecen las Directivas 2008/118 y 2020/262 se desprende que la calificación de una adquisición destinada a uso propio puede variar de un Estado miembro a otro.

24. Sin embargo, dado que el artículo 32, apartado 1, de las Directivas 2008/118 y 2020/262 no contiene ninguna remisión expresa al Derecho de los Estados miembros para determinar su sentido y su alcance, la interpretación del concepto de «uso propio», como tal, no puede variar de un Estado miembro a otro. Por ejemplo, si los Estados miembros dispusieran de margen de apreciación para determinar si la adquisición de productos sujetos a impuestos especiales por un particular en un Estado miembro con el fin de entregarlos gratuitamente a un tercero en otro Estado miembro constituye o no una adquisición por un particular para «uso propio», existiría un riesgo de divergencias en la aplicación de este concepto que podría ir en contra de la exigencia de aplicación uniforme del Derecho de la Unión.

Sobre la interpretación del concepto de «uso propio»

25. Según reiterada jurisprudencia, al interpretar una disposición del Derecho de la Unión, deben tomarse en consideración no solamente su redacción y los objetivos que persigue, sino también su contexto y el conjunto de las disposiciones del Derecho de la Unión. La génesis de tal disposición también puede ofrecer elementos pertinentes para su interpretación. (14)

– *Interpretación literal*

26. Determinadas versiones lingüísticas del artículo 32, apartado 1, de las Directivas 2008/118 y 2020/262, entre ellas la inglesa («*own use*»), la italiana («*uso personale*»), la española («*uso propio*»), la portuguesa («*uso pessoal*»), la eslovena («*lastno uporabo*») y la croata («*vlastitu uporabu*»), utilizan expresiones conforme a las cuales los bienes sujetos a impuestos especiales deben ser utilizados a título personal por el particular que los adquiere.

27. Otras versiones lingüísticas utilizan expresiones según las cuales no puede excluirse que los productos sujetos a impuestos especiales puedan ser utilizados por una persona distinta del particular que los haya adquirido. Este es el caso, en particular, de las versiones francesa («*besoins propres*»), alemana («*Eigenbedarf*») y neerlandesa («*eigen behoeften*»). En efecto, en cierta medida, estas expresiones podrían admitir que la satisfacción de una necesidad propia puede incluir determinadas adquisiciones de productos efectuadas para ser entregadas gratuitamente a un tercero.

28. Así pues, el tenor del artículo 32, apartado 1, de las Directivas 2008/118 y 2020/262 no permite determinar, de manera unívoca, si el concepto de «uso propio» exige obligatoriamente que los productos del tabaco sean utilizados por el particular que los haya adquirido en otro Estado miembro.

– *Interpretación sistemática*

29. Procede comprobar si el contexto en el que se inscribe el concepto de «uso propio» puede proporcionar indicaciones para determinar si este concepto debe interpretarse en el sentido de que incluye los productos del tabaco adquiridos por un particular para entregárselos gratuitamente a un tercero.

30. El capítulo V de las Directivas 2008/118 y 2020/262 establece tres regímenes distintos que se aplican cuando se trasladan a otro Estado miembro productos ya despachados a consumo en un Estado miembro: el aplicable a la *adquisición por un particular* previsto en el artículo 32 de las Directivas 2008/118 y 2020/262, el de *tenencia o entrega con fines comerciales* regulado en los artículos 33 y 34 de la Directiva 2008/118 y en los artículos 32 a 43 de la Directiva 2020/262, y el de *venta a distancia*, recogido en el artículo 36 de la Directiva 2008/118 y en el artículo 44 de la Directiva 2020/262.

31. Por un lado, el régimen de *tenencia o entrega con fines comerciales* no se aplica cuando los productos sujetos a impuestos especiales están comprendidos en el ámbito del *régimen de venta a distancia*.

32. Por otro lado, por lo que respecta a la articulación entre el régimen de *adquisición por un particular* y de *tenencia con fines comerciales* prevista por la Directiva 92/12, en sus conclusiones presentadas en el asunto Joustra, el Abogado General Jacobs consideró que «los productos adquiridos para satisfacer las necesidades de un particular y los productos poseídos con fines comerciales son categorías mutuamente excluyentes». (15) Asimismo, en el asunto que dio lugar a la sentencia Metro Cash & Carry Danmark, el Tribunal de Justicia recordó que «los productos que no son poseídos con fines personales lo son con fines comerciales». (16) Esa relación de exclusión mutua entre el régimen de *adquisición por un particular* y el de *tenencia o entrega con fines comerciales* también resulta de la evolución de la normativa. En efecto, de conformidad con el artículo 33, apartado 1, párrafo segundo, de la Directiva 2008/118 y con el artículo 33, apartado 2, de la Directiva 2020/262, el régimen de *tenencia o entrega con fines comerciales* no se aplica cuando los productos sujetos a impuestos especiales están comprendidos en el ámbito del régimen de *adquisición por un particular* que prevé el artículo 32, apartado 1, de las citadas Directivas. Así, cuando un particular adquiere productos en un Estado miembro, todos aquellos que no se compren para «uso propio» estarán comprendidos en el régimen de *tenencia o entrega con fines comerciales*. La circunstancia de que la denominación de ese régimen haga referencia a *fines comerciales* no implica que la entrega por un particular a un tercero de productos sujetos a impuestos especiales a título gratuito quede automáticamente excluida del régimen de *tenencia o entrega con fines comerciales*. En efecto, únicamente en caso de que esa entrega a título gratuito a un tercero se considere un «uso propio» del adquirente, no se aplicará el régimen *de tenencia o entrega con fines comerciales*.

33. A este respecto, para determinar si el concepto de «uso propio» incluye las adquisiciones por un particular de productos sujetos a impuestos especiales para ser entregados gratuitamente a un tercero, de la interpretación contextual resulta que el examen de los criterios previstos en el artículo 32, apartado 2, de las Directivas 2008/112 y 2020/262 no permite extraer una conclusión unívoca sobre el alcance de este concepto. En efecto, entre estos criterios que los Estados miembros deben aplicar para determinar si los productos sujetos a impuestos especiales están destinados al «uso propio» de un particular, los previstos en el artículo 32, apartado 2, letras a) a d), debido a su carácter general e impreciso, no permiten determinar de manera evidente si la entrega gratuita de tales productos por un particular a un tercero está incluida en este concepto. Asimismo, por lo que respecta a los niveles indicativos mencionados en el artículo 32, apartado 3, de dichas Directivas, (17) ningún elemento permite demostrar que esos niveles, por lo demás relativamente elevados, hayan sido fijados teniendo en cuenta una utilización estrictamente personal de esos productos por parte del adquirente o si se trata de niveles a partir de los cuales existe el riesgo de que el adquirente entregue los citados productos a un tercero a título oneroso.

34. En la medida en que la interpretación sistemática no resulta concluyente, analizaré la génesis y la evolución del *régimen de adquisición por un particular*.

– *Génesis y evolución del régimen de adquisición por un particular*

35. Con carácter preliminar, cabe señalar que, en la propuesta que dio lugar a la adopción de la Directiva 92/12, la Comisión no propuso que se introdujera el régimen de *adquisición por un*

particular. (18) En efecto, debido a la falta de armonización real de los impuestos especiales, los Estados miembros solicitaron que se introdujera ese régimen para supeditar la circulación de los productos sujetos a impuestos especiales a los tres requisitos mencionados en el punto 16 de las presentes conclusiones. (19)

36. De los trabajos preparatorios de las Directivas 2008/118 (20) y 2020/262 resulta que, debido a la falta de armonización de los impuestos especiales, el régimen de *adquisición por un particular* constituye una de las principales fuentes de preocupación de los Estados miembros, en particular, de los que aplican impuestos especiales superiores a los que se aplican en los Estados miembros vecinos. (21)

37. En su propuesta de 2008, la Comisión propuso introducir una serie de modificaciones importantes al régimen de *adquisición por un particular.* (22) En concreto, pese a la voluntad de algunos Estados miembros de adoptar una interpretación restrictiva del principio de libre circulación de los productos adquiridos por particulares, (23) propuso que todos los productos sujetos a impuestos especiales pudieran ser expedidos por un particular a otro sin contrapartida directa o indirecta. Por lo tanto, de esta propuesta se desprende que la Comisión consideró que el concepto de «uso propio» debía entenderse en el sentido de que incluía las adquisiciones efectuadas por un particular para su entrega gratuita a un tercero. Además, la Comisión también propuso que los productos sujetos a impuestos especiales, distintos de los productos del tabaco, pudieran ser adquiridos por un particular por cuenta de otro. Asimismo, propuso que se eliminara la posibilidad de que los Estados miembros aplicaran niveles indicativos. Es preciso señalar que ninguna de estas propuestas dirigidas a modificar el régimen de adquisición por particulares fue plasmada por el legislador en la Directiva 2008/118. Por lo tanto, es posible que, habida cuenta de la voluntad de algunos Estados miembros de adoptar una interpretación estricta de dicho régimen, el legislador no quisiera adoptar el enfoque de la Comisión según el cual la entrega de productos a título gratuito entre particulares puede quedar comprendida en el concepto de «uso propio».

38. Por lo que respecta al régimen de *adquisición por un particular*, en el contexto del procedimiento de adopción de la Directiva 2020/262, la Comisión se limitó a proponer meras modificaciones de redacción, (24) en la mayor parte de los casos aceptadas por el legislador. Cabe señalar que, durante el procedimiento que dio lugar a la adopción de la Directiva 2020/262, la Comisión mantuvo una postura diametralmente opuesta a la de su propuesta de 2008, pues consideró que el concepto de «uso propio» únicamente se refería al consumo personal por el adquirente, excluyendo así los regalos destinados a otras personas. (25) Por tanto, si bien la postura de la Comisión ha evolucionado a lo largo del tiempo, parece que la del legislador se ha mantenido constante por lo que respecta al régimen de *adquisición por un particular,* toda vez que este no ha sufrido modificaciones sustanciales desde la Directiva 92/12.

– *Interpretación teleológica*

39. 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 aquellos se aplican y el buen funcionamiento del mercado interior. (26) En cuanto al régimen de adquisición por los particulares, del considerando 27 de la Directiva 2008/118 y del

considerando 40 de la Directiva 2020/262 resulta que este régimen pretende aplicar el principio que regula el mercado interior. A este respecto, conviene recordar que, según resulta del punto 35 de las presentes conclusiones, el legislador introdujo ese régimen en la Directiva 92/12 debido a la falta de armonización real de los impuestos especiales para supeditar la circulación de los productos sujetos a impuestos especiales a los tres requisitos mencionados en el artículo 8 de la citada Directiva, que se recogen en el artículo 32, apartado 1, de las Directivas 2008/118 y 2020/262.

40. En cuanto a la Directiva 2008/118, de la jurisprudencia resulta que, entre los objetivos que persigue esta Directiva, figura la lucha contra el fraude, la evasión fiscal y los eventuales abusos. (27) También es uno de los objetivos que persigue la Directiva 2020/262, máxime cuando del considerando 41 de la citada Directiva se desprende que, a raíz de la subsistencia de divergencias, en algunos casos significativos, entre los niveles de los impuestos especiales aplicables, en particular, a los productos del tabaco por los Estados miembros, estos 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.

41. Por lo que respecta, más concretamente, a los productos del tabaco, el artículo 1, apartado 1, letra c), de las Directivas 2008/118 y 2020/262 se refiere a los productos de las labores del tabaco regulados por la Directiva 2011/64. (28) Pues bien, el considerando 2 de esa Directiva señala que la legislación fiscal de la Unión sobre los productos del tabaco garantiza el buen funcionamiento del mercado interior, asegurando al mismo tiempo un elevado nivel de protección de la salud, tal como exige el artículo 168 TFUE. Por consiguiente, considero que, en la medida en que las Directivas 2008/118 y 2020/262 se refieren a los productos del tabaco, debe considerarse que están comprendidas en el ámbito de aplicación de la legislación fiscal aplicable al tabaco.

42. Por lo tanto, el concepto de «uso propio» debe interpretarse a la luz de los objetivos de lucha contra el fraude, la evasión fiscal y los eventuales abusos y de protección de la salud humana.

43. En primer lugar, una interpretación extensiva del concepto de «uso propio», que permita a un particular adquirir productos del tabaco en un Estado miembro que aplique tipos reducidos de impuestos especiales a esos productos (Estado miembro de adquisición) para entregárselos a continuación a un tercero a título gratuito residente en otro Estado miembro que aplica tipos de impuestos especiales más elevados (Estado miembro de destino) puede favorecer la evasión fiscal y prácticas fiscales fraudulentas o abusivas.

44. A este respecto conviene destacar que el Tribunal de Justicia ha señalado que el mercado de los cigarrillos es particularmente propicio al desarrollo de un comercio ilegal. (29) Pues bien, la posibilidad de acogerse al régimen previsto en el artículo 32, apartado 1, de las Directivas 2008/118 y 2020/262 basada en una simple alegación del particular que ha adquirido los productos del tabaco en el sentido de que esos productos se van a entregar a título gratuito a un tercero en el Estado miembro de destino no solo implica un riesgo de evasión fiscal o de práctica fiscal fraudulenta, sino también de práctica fiscal abusiva.

45. Por un lado, por lo que respecta en particular a las entregas de productos del tabaco por un particular a un tercero que no sea su cónyuge o un miembro de su familia que esté a su cargo, existe un riesgo no desdeñable de que esas entregas sean objeto de una contrapartida directa o indirecta. Habida cuenta de la importancia de los flujos de tabaco que los particulares trasladan desde Estados miembros de adquisición que aplican tipos reducidos de impuestos especiales hacia Estados miembros de destino que aplican tipos más elevados, (30) como señala el Gobierno alemán en sus observaciones, las autoridades nacionales no están en condiciones de controlar los flujos financieros entre adquirentes y destinatarios de los productos del tabaco. Pues bien, la adquisición por un particular de productos del tabaco en un Estado miembro por la que, en otro Estado miembro, el tercero que recibe esos productos satisface una contrapartida directa o indirecta infringe, con independencia de la cantidad de productos del tabaco entregada, los requisitos establecidos en el artículo 32, apartado 1, de las Directivas 2008/118 y 2020/262. En efecto, esa práctica, que puede asimilarse a la adquisición por un particular de productos del tabaco «por cuenta» de otro particular, incumple, por una parte, la exigencia de que la adquisición se realice para «uso propio» y, por otra, la de que el transporte sea realizado por el propio particular. Por lo tanto, tal práctica constituye una evasión fiscal o una práctica fiscal fraudulenta.

46. Por otro lado, es cierto que cabe suponer válidamente que las entregas de productos del tabaco por un particular a su cónyuge o a un miembro de su familia a su cargo puedan efectuarse gratuitamente. No obstante, considerar que las necesidades del cónyuge del particular y de los miembros de su familia a su cargo constituyen un «uso propio» de ese particular, daría lugar a un riesgo considerable de prácticas fiscales abusivas. En efecto, un particular podría invocar esa interpretación para hacer valer su derecho a trasladar de un Estado miembro a otro cantidades de cigarrillos que superen significativamente los niveles indicativos previstos en el artículo 32, apartado 3, de las Directivas 2008/118 y 2020/262. Este riesgo de prácticas fiscales abusivas es tanto más elevado cuanto que los niveles indicativos antes mencionados no están sujetos a ninguna limitación de carácter temporal. Así, un mismo particular que tiene un cónyuge y dos descendientes directos a su cargo, podría trasladar de un Estado miembro a otro, durante unos días, no menos de 3 200 cigarrillos para «uso propio». (31) En ese caso, suponiendo que el particular que compra los cigarrillos sea fumador, este adquiriría hasta 2 400 cigarrillos en el Estado miembro de adquisición para su consumo por personas distintas de él en el Estado miembro de destino. Esa práctica, habida cuenta de la cantidad de tabaco trasladada de un Estado miembro a otro, sería abusiva. Por lo demás, dado que las autoridades nacionales no pueden comprobar la realidad de la entrega a título gratuito al cónyuge del particular o a un miembro de su familia a su cargo, tampoco puede excluirse el riesgo de práctica fiscal fraudulenta.

47. Además, los particulares que se acogen al régimen previsto en el artículo 32, apartado 1, de las Directivas 2008/118 y 2020/262, no tienen que cumplir ninguna formalidad particular cuando se amparan en dicho régimen. En un reciente estudio realizado por la Comisión se ha constatado que, debido a la escasa probabilidad de que los particulares sean sometidos a controles durante sus viajes, este régimen se ha utilizado de manera abusiva, más concretamente por lo que respecta a las cantidades de tabaco transportadas por los particulares de Estados miembros de adquisición que aplican tipos reducidos de impuestos especiales hacia Estados miembros de destino que aplican tipos más elevados. (32) Aunque las cifras estimadas son necesariamente

imprecisas, es importante subrayar algunos de los números que se manejan en ese estudio. (33) En Alemania, por ejemplo, se estima que las compras realizadas por particulares en otros Estados miembros ascendieron en 2023 a 10 500 millones de cigarrillos y a 4 000 toneladas de picadura fina del tabaco, lo que representa aproximadamente el 15,9 % del consumo interno de cigarrillos y en torno al 16 % del consumo interno de picadura fina del tabaco, lo que habría implicado una pérdida de ingresos por impuestos especiales e impuesto sobre el valor añadido (IVA) de unos 2 800 millones de euros. Entre los Estados miembros, con aproximadamente el 23,4 % del consumo interno de cigarrillos y alrededor del 65 % del consumo interno de picadura fina del tabaco procedente de compras efectuadas por particulares en otros Estados miembros, Francia sufrió, en 2023, una pérdida de ingresos por impuestos especiales e IVA estimada de unos 4 500 millones de euros. Asimismo, ese mismo año, el flujo de cigarrillos procedentes de otros Estados miembros en proporción al consumo interno representó, en Finlandia, un 28,6 % aproximadamente, en Países Bajos, un 24,8 % aproximadamente, en Dinamarca, en torno al 23,5 % y, en Irlanda, un 22,7 %, lo que también implica una pérdida de ingresos significativa para esos Estados miembros.

48. Así pues, a la luz del objetivo de lucha contra la evasión fiscal y las prácticas fiscales fraudulentas o abusivas, el concepto de «uso propio» no puede, en mi opinión, incluir las adquisiciones de productos del tabaco efectuadas en un Estado miembro por un particular para entregarlos gratuitamente a un tercero, cualquiera que sea la cantidad de tabaco adquirida.

49. En segundo lugar, conviene recordar que, conforme a la jurisprudencia, el objetivo de protección de la salud reviste una importancia preponderante en relación con los intereses de orden económico, y la importancia de este objetivo puede justificar consecuencias económicas negativas, incluso de una considerable amplitud. (34) En cuanto a los riesgos para la salud humana derivados del consumo de tabaco, el Tribunal de Justicia ya ha señalado que la exposición al humo de tabaco es una causa de fallecimiento, de enfermedad y de incapacidad. (35) Además, el Tribunal de Justicia considera que, en relación con los productos del tabaco, la normativa fiscal constituye un instrumento importante y eficaz de lucha contra el consumo de estos productos y, por lo tanto, de protección de la salud pública. (36)

50. Pues bien, una interpretación extensiva del concepto de «uso propio» que vaya más allá del uso estrictamente personal de productos del tabaco por el particular que los haya adquirido en un Estado miembro de adquisición que aplique tipos reducidos de impuestos especiales y los transporte a un Estado miembro de destino que aplique tipos impositivos más elevados presenta un riesgo significativo para la eficacia de la política fiscal relativa a los productos del tabaco del Estado miembro de destino y, por tanto, para su política de protección de la salud pública.

51. En particular, cuando un particular se desplaza regularmente a un Estado miembro de adquisición que aplica tipos reducidos del impuesto especial sobre productos del tabaco y adquiere en él regularmente y en cantidades inferiores a los niveles indicativos de tales productos, no para una utilización estrictamente personal, sino, por ejemplo, para la de su cónyuge que trabaja y vive con él en un Estado miembro que aplica tipos del impuesto especial más elevados, la entrega a título gratuito de dichos productos a su cónyuge tiene por efecto neutralizar los efectos de la política fiscal del Estado miembro de destino. Esta práctica implica que el cónyuge

del particular que consume regularmente los productos procedentes del Estado miembro de adquisición no se vea incitado, por efecto de los precios del tabaco en el Estado miembro de destino, a reducir o interrumpir el consumo de esos productos.

52. Por consiguiente, a la luz del objetivo de protección de la salud humana, el concepto de «uso propio» no puede interpretarse en el sentido de que incluye las adquisiciones de productos del tabaco efectuadas en un Estado miembro por un particular para entregárselos gratuitamente a un tercero, con independencia de la cantidad de que se trate.

53. De las consideraciones anteriores resulta que el concepto de «uso propio» debe interpretarse en el sentido de que ese uso se limita a las adquisiciones de productos del tabaco efectuadas para un uso estrictamente personal del adquirente, ya que dichos productos no pueden entregarse a un tercero, cualquiera que sea la cantidad de productos del tabaco que se entregue.

54. Es cierto que, como señala el órgano jurisdiccional remitente, en el asunto que dio lugar a la sentencia Hauptzollamt B (Caviar de esturión), (37) el Tribunal de Justicia interpretó el concepto de «efectos personales o enseres domésticos» a que se refiere el artículo 2, letra j), del Reglamento (CE) n.º 338/97 (38) en el sentido de que incluye productos destinados a ser regalados a un tercero, siempre que ningún elemento ponga de manifiesto una finalidad comercial. Sin embargo, esta normativa no persigue el objetivo de luchar contra el fraude, la evasión fiscal y los eventuales abusos ni tampoco el de la protección de la salud humana que persiguen las Directivas 2008/118 y 2020/262.

55. De este modo, cuando en un control efectuado por las autoridades nacionales, un particular declara que ha adquirido productos del tabaco en un Estado miembro para entregárselos a un tercero gratuitamente en otro Estado miembro, el hecho de que dicho particular reconozca que esas adquisiciones, con independencia de la cantidad adquirida, no están destinadas a un uso estrictamente personal basta para que tales autoridades denieguen la aplicación del artículo 32, apartado 1, de las Directivas 2008/118 y 2020/262.

56. En el estado actual de la legislación, la interpretación del concepto de «uso propio» a que se refiere el artículo 32, apartado 1, de las Directivas 2008/118 y 2020/262 también debe aplicarse a las bebidas alcohólicas mencionadas en el artículo 1, apartado 1, letra b), de dichas Directivas. Es cierto que, tal como señala el Gobierno sueco en sus observaciones, esa interpretación del concepto de «uso propio» tiene por efecto excluir la posibilidad de que un particular regale botellas de alcohol adquiridas en un Estado miembro distinto de aquel en el que se van a regalar si no recurre al *régimen de venta a distancia* o al procedimiento previsto para el *régimen de entrega con fines comerciales* de la Directiva 2020/262. A este respecto, basta señalar, no obstante, que, si el artículo 32, apartado 1, de la Directiva 2020/262 adoleciese de una laguna a este respecto, correspondería al legislador de la Unión, en su caso, subsanarla adoptando las medidas necesarias para modificar esta disposición con el fin de prever, de manera expresa, la posibilidad de recurrir al régimen de *adquisición por un particular* para regalar botellas de vino. Tal posibilidad parece factible, dado que, en particular por lo que se refiere a los efectos sobre la salud humana, la legislación de la Unión relativa a las bebidas alcohólicas es menos estricta que la aplicable a los productos del tabaco. (39)

57. A la luz de todo lo anterior, procede responder a la primera cuestión prejudicial que el artículo 32, apartado 1, de las Directivas 2008/118 y 2020/262 no se opone a una normativa nacional según la cual el concepto de «uso propio» no comprende la adquisición de productos del tabaco efectuada por un particular en un Estado miembro para entregarlos gratuitamente a un tercero en otro Estado miembro, con independencia de la cantidad de producto que vaya a ser entregada.

Sobre la segunda cuestión prejudicial

58. Habida cuenta de la respuesta que propongo que se dé a la primera cuestión prejudicial, no procede, en mi opinión, responder a la segunda cuestión prejudicial.

Conclusión

59. Habida cuenta de lo anterior, propongo al Tribunal General que responda a las cuestiones prejudiciales planteadas por el Finanzgericht Berlin-Brandenburg (Tribunal de lo Tributario de Berlín-Brandemburgo, Alemania) del siguiente modo:

«1) El artículo 32, apartado 1, 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, apartado 1, 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

no se oponen a una normativa nacional según la cual el concepto de «uso propio» no comprende la adquisición de productos del tabaco efectuada por un particular en un Estado miembro para entregarlos gratuitamente a un tercero en otro Estado miembro, con independencia de la cantidad de producto que vaya a ser entregada.

2) No procede responder a la segunda cuestión prejudicial.»

Sra. Brkan

Presentadas en audiencia pública en Luxemburgo, a 4 de febrero de 2026

Firmas

---

1 Lengua original: francés.

---

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

---

2 De conformidad con su artículo 47, la Directiva 2008/118 derogó la Directiva 92/12/CEE con efectos a partir del 1 de abril de 2010.

---

3 De conformidad con su artículo 56, la Directiva 2020/262 derogó la Directiva 2008/118 con efectos a partir del 13 de febrero de 2023.

---

4 En particular, existen dos diferencias menores entre los artículos 32 de las Directivas 2008/118 y 2020/262. La expresión «por ellos mismos» de la Directiva de 2008 se sustituye por la de «por él mismo» en la Directiva de 2020. Además, existe una inversión en el orden de las palabras en el apartado 3 del citado artículo 32.

---

5 En las presentes conclusiones, la expresión «productos del tabaco» se considerará referida a las «labores del tabaco», según se define esa expresión en el artículo 2 de la Directiva 2011/64/UE del Consejo, de 21 de junio de 2011, relativa a la estructura y los tipos del impuesto especial que grava las labores del tabaco (DO 2011, L 176, p. 24).

---

6 Los productos controvertidos en el asunto T-686/24 son unidades de «tabaco calentado». En el asunto que dio lugar a la sentencia f6 Cigarettenfabrik, el Tribunal de Justicia consideró, sin perjuicio de las comprobaciones que incumbía efectuar al órgano jurisdiccional nacional, que esos productos del tabaco estaban comprendidos en el ámbito de aplicación de la Directiva 2008/118 como «tabaco para fumar» en el sentido del artículo 5 de la Directiva 2011/64 [sentencia de 14 de marzo de 2024, f6 Cigarettenfabrik (C-336/22, EU:C:2024:226), apartados 29 a 34].

---

7 El Tribunal de Justicia ha considerado que los artículos 32 a 34 de la Directiva 2008/118 no introdujeron modificaciones sustanciales en los artículos 7 a 9 de la Directiva 92/12/CEE del Consejo, de 25 de febrero de 1992, relativa al régimen general, tenencia, circulación y controles de los productos objeto de impuestos especiales (DO 1992, L 76, p. 1), sino que reproducen el contenido de dichos artículos con mayor claridad (véase, en ese sentido, la sentencia de 18 de julio de 2013, Metro Cash & Carry Danmark, C-315/12, EU:C:2013:503, apartado 42), de modo que la jurisprudencia relativa a la Directiva 92/12 es también aplicable a la Directiva 2008/118 (sentencia de 9 de junio de 2022, IMPERIAL TOBACCO BULGARIA, C-55/21, EU:C:2022:459, apartado 37).

---

8 Sentencias de 2 de abril de 1998, EMU Tabac y otros (C-296/95, EU:C:1998:152), apartado 26, y de 23 de noviembre de 2006, Joustra (C-5/05, EU:C:2006:733), apartado 33.

---

9 Sobre la articulación entre el régimen de *adquisición por un particular* y el régimen de *tenencia o entrega con fines comerciales*, véase el punto 32 a continuación.

---

10 Sentencia de 23 de noviembre de 2006, Joustra (C-5/05, EU:C:2006:733), apartado 35.

---

11 La cantidad total de vino adquirida por el particular en el asunto que dio lugar a la sentencia de 23 de noviembre de 2006, Joustra (C-5/05 EUC:2006:733) rebasaba con creces los niveles

indicativos fijados en el artículo 9, apartado 2, párrafo segundo, de la Directiva 92/12.

12 Sentencia de 2 de abril de 1998, EMU Tabac y otros (C-296/95, EU:C:1998:152), apartado 30.

13 Véase, en ese sentido, la sentencia de 7 de agosto de 2018, Bichat y otros (C-61/17, C-62/17 y C-72/17, EU:C:2018:653), apartado 29 y jurisprudencia citada.

14 Sentencias de 10 de diciembre de 2018, Wightman y otros (C-621/18, EU:C:2018:999), apartado 47, y de 11 de noviembre de 2025, Dinamarca/Parlamento y Consejo (Salarios mínimos adecuados) (C-19/23, EU:C:2025:865), apartado 106.

15 Conclusiones del Abogado General Jacobs en el asunto Joustra (C-5/05, EU:C:2005:737), punto 62.

16 Sentencia de 18 de julio de 2013, Metro Cash & Carry Danmark (C-315/12, EU:C:2013:503), apartado 45.

17 La finalidad de los niveles indicativos que figuran en el artículo 32, apartado 3, de las Directivas 2008/118 y 2020/262 es aplicar el criterio de la cantidad de productos sujetos a impuestos especiales, previsto en el artículo 32, apartado 2, letra e). Se trata de niveles a partir de los cuales los Estados miembros pueden presumir *iuris tantum* que los productos adquiridos por un particular no se destinan a «uso propio».

18 Propuesta de Directiva del Consejo relativa al régimen general, tenencia y circulación de los productos sujetos a impuestos especiales [COM(90) 431 final (DO 1990, C 322, p. 1)].

19 Véase, en ese sentido, el Informe de la Comisión al Parlamento Europeo, al Consejo y al Comité Económico y Social Europeo, de 2 de abril de 2004, relativo a la aplicación de los artículos 7 a 10 de la Directiva 92/12/CEE [COM(2004) 227 final], al que se adjuntaba una propuesta de modificación de la Directiva 92/12 (en lo sucesivo, «Informe de la Comisión de 2004»), en particular, el apartado 3.4.2.

20 Por lo que respecta a la circulación de los productos sujetos a impuestos especiales tras su despacho a consumo, la propuesta de Directiva relativa al régimen general de los impuestos especiales, de 26 de febrero de 2008 [COM(2008) 78 final/2] (en lo sucesivo, «propuesta de la Comisión de 2008»), en particular, p. 11, remite al Informe de la Comisión de 2004 mencionado en la nota 19 de las presentes conclusiones.

21 En relación con el procedimiento que dio lugar a la adopción de la Directiva 2008/118, véase, en particular, el Informe de la Comisión de 2004, en particular, el punto 3.4.1.3. En relación con el procedimiento que dio lugar a la adopción de la Directiva 2020/262, véase, en particular, Secretaría General del Consejo, documento FISC 161, ECOFIN 279, IA 92, de 8 de marzo de 2019, apartados 6 a 8.

22 Propuesta de la Comisión de 2008, en particular, p. 33.

23 Informe de la Comisión de 2004, en particular, el punto 3.4.2, titulado «Movimientos no comerciales a que se refiere el punto 3.4.1.2».

24 Propuesta de Directiva del Consejo por la que se establece el régimen general de los impuestos especiales, de 25 de mayo de 2018 [COM(2018) 346 final], en particular, pp. 50 y 51.

25 Esta postura de la Comisión consta en una declaración anexa al acta de la reunión del Consejo de 10 de diciembre de 2019. A este respecto, es preciso recordar que según la jurisprudencia las declaraciones formuladas durante los trabajos preparatorios que preceden a la adopción de una directiva no pueden tenerse en cuenta para su interpretación cuando el contenido de las declaraciones no se plasme de algún modo en el texto de la disposición de que se trate y no tengan, por consiguiente, alcance jurídico (véase, en ese sentido, la sentencia de 17 de diciembre de 2020, WEG Tevesstraße, C-449/19, EU:C:2020:1038, apartado 44).

26 Véase en tal sentido, por analogía, la sentencia de 13 de enero de 2022, MONO (C-326/20, EU:C:2022:7), apartado 28.

27 Véanse, en tal sentido, las sentencias de 29 de junio de 2017, Comisión/Portugal (C-126/15, EU:C:2017:504), apartado 59; de 10 de junio de 2021, Comissioners for Her Majesty’s Revenue and Customs (Agente inocente) (C-279/19, EU:C:2021:473), apartado 31, y de 9 de junio de 2022, IMPERIAL TOBACCO BULGARIA (C-55/21, EU:C:2022:459), apartado 55.

28 El artículo 1, apartado 1, letra c), de la Directiva 2008/118 remite a la Directiva 95/59/CE del Consejo, de 27 de noviembre de 1995, relativa a los impuestos distintos de los impuestos sobre el volumen de negocios que gravan el consumo de labores del tabaco (DO 1995, L 291, p. 40), a la Directiva 92/79/CEE del Consejo, de 19 de octubre de 1992, relativa a la aproximación de los impuestos sobre los cigarrillos (DO 1992, L 316, p. 8), y a la Directiva 92/80/CEE del Consejo, de 19 de octubre de 1992, relativa a la aproximación de los impuestos sobre el tabaco elaborado, excluidos los cigarrillos (DO 1992, L 316, p. 10), que, de conformidad con el artículo 21, párrafo primero, de la Directiva 2011/64, han sido derogadas por esta última. El artículo 21, párrafo segundo, de la Directiva 2011/64 precisa que las referencias a las Directivas derogadas se entienden hechas a la Directiva 2011/64.

29 Sentencia de 13 de diciembre de 2007, BATIG (C-374/06, EU:C:2007:788), apartado 34 y jurisprudencia citada.

30 Véase el punto 47 de las presentes conclusiones.

31 Por ejemplo, el primer día podría invocar el consumo exclusivamente personal para justificar el transporte de 800 cigarrillos. Al día siguiente, podría invocar las necesidades de su cónyuge para transportar una cantidad adicional de 800 cigarrillos, a continuación, unos días después, una cantidad adicional de 800 cigarrillos para un primer hijo a cargo, y, unos días más tarde, una nueva cantidad de 800 cigarrillos para las necesidades de su segundo hijo a cargo.

32 Comisión Europea, Dirección General de Fiscalidad y Unión Aduanera, *Study on the impact analysis of a review of tobacco taxation rules, Update with recent market and regulatory developments: final report*. Volumen 1, junio de 2025, en particular pp. 20 y 21.

33 Comisión Europea, Dirección General de Fiscalidad y Unión Aduanera, *Study on the impact analysis of a review of tobacco taxation rules, Update with recent market and regulatory developments: final report*. Volumen 2, junio de 2025, en particular pp. 44 a 49. Ha de destacarse que las estimaciones que figuran en el volumen 2 de ese estudio confirman una tendencia que ya se había observado en otros estudios que se citan en ese mismo volumen en las páginas 22 a 26.

34 Véase, en ese sentido, la sentencia 24 de febrero de 2022, Agenzia delle dogane e dei monopoli y Ministero dell'Economia e delle Finanze (C-452/20, EU:C:2022:111), apartado 50 y jurisprudencia citada.

35 Véase, en ese sentido, la sentencia 4 de mayo de 2016, Philip Morris Brands y otros (C-547/14, EU:C:2016:325), apartado 152.

36 Véase, en ese sentido, la sentencia 5 de octubre de 2006, Valeško (C-140/05, EU:C:2006:647), apartado 58, y de 29 de junio de 2017, Comisión/Portugal (C-126/15, EU:C:2017:504), apartado 67.

37 Sentencia de 12 de mayo de 2021, Hauptzollamt B (Caviar de esturión) (C-87/20, EU:C:2021:382), apartado 37.

38 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).

39 La Directiva 92/83/CEE del Consejo, de 19 de octubre de 1992, relativa a la armonización de las estructuras de los impuestos especiales sobre el alcohol y las bebidas alcohólicas (DO 1992, L 316, pp. 21) y la Directiva 92/84/CEE del Consejo, de 19 de octubre de 1992, relativa a la aproximación de los tipos del impuesto especial sobre el alcohol y las bebidas alcohólicas (DO 1992, L 316, pp. 29), no parecen perseguir expresamente un objetivo de protección de la salud humana. Un ejemplo del carácter menos severo de la legislación relativa a las bebidas alcohólicas puede hallarse, en particular, en la Directiva 2010/13/UE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 10 de marzo de 2010, sobre la coordinación de determinadas disposiciones legales, reglamentarias y administrativas de los Estados miembros relativas a la prestación de servicios de comunicación audiovisual (Directiva de servicios de comunicación audiovisual) (DO 2010, L 95, p. 1). En efecto, mientras que el artículo 9, apartado 1, letra d), de dicha Directiva prohíbe cualquier forma de comunicación comercial audiovisual aplicada a los cigarrillos y demás productos del tabaco, la letra e) de dicho apartado 1 dispone que esas comunicaciones relativas a bebidas alcohólicas no deben dirigirse específicamente a menores ni fomentar el consumo inmoderado de esas bebidas.