



MÁSTER UNIVERSITARIO EN TRIBUTACIÓN Y ASESORÍA FISCAL

Curso 2020-2021

Proyecto fin de máster: Tratamiento tributario de los ilícitos de contrabando sobre nuevos productos para fumar

Autor: Cristina Pérez Herrera

Director: D. Javier Vera Martín-Peñasco

Dña. María Bertrán Girón

Junio 2021

Índice

<i>I. INTRODUCCIÓN</i>	<i>7</i>
I. TEMA U OBJETO DE ESTUDIO	7
<i>II. ANÁLISIS DEL TRATAMIENTO TRIBUTARIO</i>	<i>12</i>
I. ANÁLISIS DE LOS NUEVOS PRODUCTOS PARA FUMAR	12
• CIGARRILLOS ELECTRÓNICOS	14
• PRODUCTOS NOVEDOSOS DEL TABACO	15
• PREPARADOS PARA FUMAR EN PIPA DE AGUA	15
• TROZOS DE HOJA DE TABACO	18
<i>II. ANÁLISIS DE LA NORMATIVA TRIBUTARIA ACTUAL</i>	<i>19.</i>
<i>III. TRATAMIENTO TRIBUTARIO ACTUAL</i>	<i>33</i>
<i>IV. PROPUESTA DE REFORMA LEGISLATIVA</i>	<i>42</i>
<i>V. CONCLUSIONES</i>	<i>50</i>
<i>VI. BIBLIOGRAFÍA</i>	<i>52</i>

RESUMEN

El objetivo del presente estudio es proporcionar una evaluación exhaustiva de la fiscalidad actual de los cigarrillos electrónicos y las nuevas formas de fumar, basándose en la normativa de la Directiva 2011/64/UE, la Directiva 2014/40/UE, la Ley 38/1992, de 28 de diciembre de Impuestos Especiales, y la jurisprudencia española y europea relativa a la estructura fiscal que grava las Labores del Tabaco, así como a realizar una propuesta legislativa para la adecuación de la normativa a los nuevos productos para fumar. Consta de dos partes, una primera parte en la que se analiza el tratamiento tributario actual, así como el pronunciamiento de la Dirección General de Tributos, además de analizar los pronunciamientos de los tribunales tanto europeos como nacionales, acerca del tratamiento fiscal de las nuevas formas de fumar y los nuevos productos para fumar. La segunda parte, analiza la problemática fiscal por la que atraviesan los nuevos productos para fumar finalizando con una propuesta reformativa de la norma nacional recogida en la Ley 38/1992, de Impuestos Especiales.

Palabras clave:

Tabaco, cigarrillos, cigarros, análisis tributario, labores del tabaco, impuestos especiales, cigarrillos electrónicos, propuesta reformativa, España

ABSTRACT

The purpose of this study is to provide an exhaustive evaluation of the current taxation of e-cigarettes and new forms of smoking, based on the regulations of Directive 2011/64/EU, Directive 2014/40/EU, Law 38/1992 of 28 December on Excise Duties, and Spanish and European case law regarding the tax structure levied on Tobacco Products, as well as to make a legislative proposal for the adaptation of the regulations to the new smoking products. It consists of two volumes, a first part in which the current tax treatment is analyzed, as well as the pronouncement of the Dirección General de Tributos, in addition to analyzing the pronouncements of both European and national courts, about the tax treatment of new forms of smoking and new smoking products. The second part analyzes the tax problems faced by the new smoking products, ending with a proposal for reforming the national regulation contained in Law 38/1992, on Special Taxes.

Keywords:

Tobacco, tobacco, cigarettes, cigars, tax analysis, tobacco products, excise taxes, electronic cigarettes, reform proposal, Spain

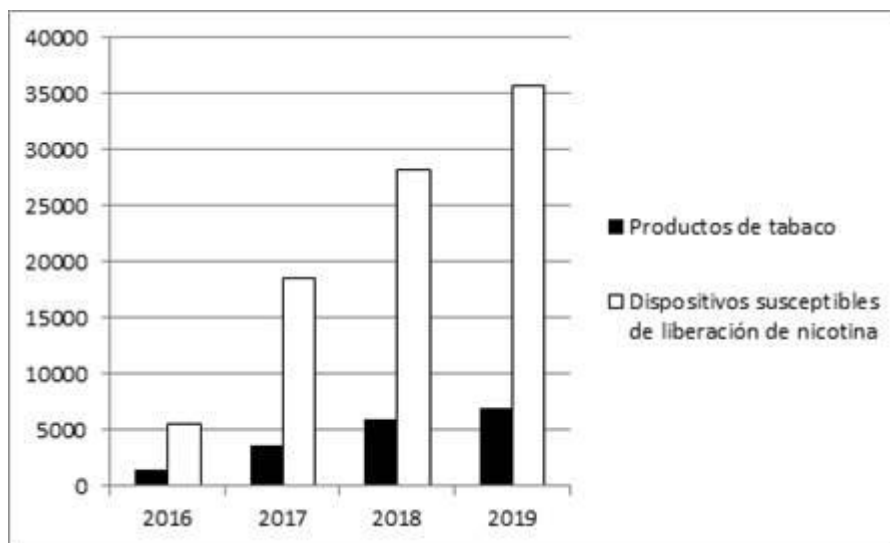
I. INTRODUCCIÓN

I. Tema u objeto de estudio

En la última década, es inevitable reconocer que estamos atravesando una etapa de progreso tecnológico que nos ha llevado a desarrollar nuevos productos, incluyendo nuevos productos derivados del tabaco, aunque, como es de esperar esa necesidad de innovar ha llevado a cambiar todos los hábitos de la sociedad, incluso en productos tradicionales como es el caso del tabaco que, en los últimos años ha sufrido grandes cambios, dando paso a lo que llaman “la nueva forma de fumar”.

Tanto es así que, según la Organización Mundial de la Salud, existe en el mundo más de 1.300 millones de personas fumadoras, lo que representa a más de un tercio de la población mundial mayor de 15 años, destacando el gran aumento que está llevando consigo el consumo de cigarrillos electrónicos, denominando esta nueva era del cigarrillo electrónico como “*la pandemia del siglo XXI*”.

En la siguiente gráfica podemos ver el aumento de consumo del cigarrillo electrónico respecto a los productos de tabaco, incluyendo en este término, otros productos derivados del tabaco que no es el cigarrillo tradicional. Como se puede observar el consumo de cigarrillos electrónicos está en pleno auge, así como los productos derivados del tabaco que no son el cigarrillo tradicional.

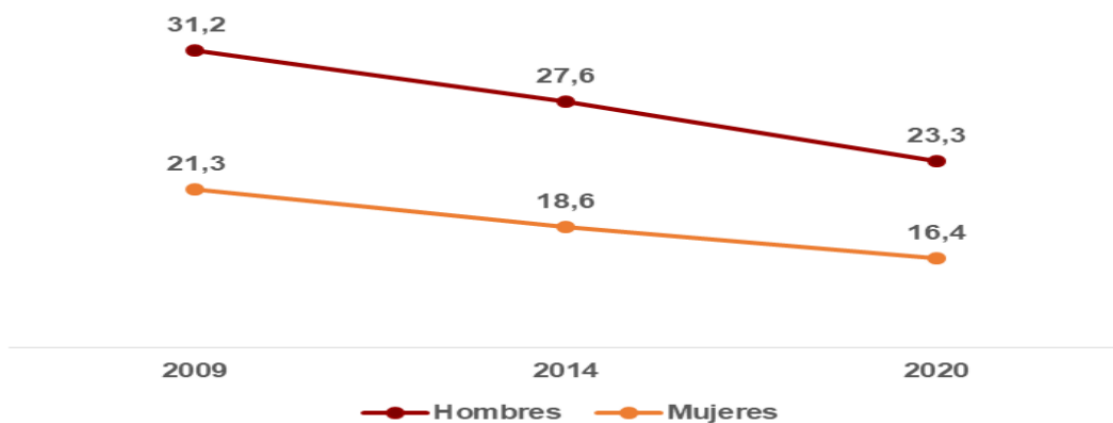


Fuente: Portal europeo EU-CEG. Revista española de la salud pública.

En cambio, como veremos en el siguiente gráfico publicado por el Instituto Nacional de Estadística el pasado 26 de abril de 2021 sobre la Encuesta Europea de Salud en España (ESEE) Año 2020, el consumo del tabaco tradicional ha descendido en los últimos años.

Fumadores diarios por sexo. Serie 2009 -2020

Porcentaje de la población de 15 y más años.



Fuente: INE, Instituto Nacional de Estadística

Por lo que, como se puede ver, el cigarrillo electrónico está pasando por un momento de auge de consumo, que han hecho que todos los órganos se pongan alerta, y atiendan a este nuevo incremento que está causando tantos cambios en los hábitos de consumo del cigarrillo tradicional.

Y es que, como publica la agencia EFE en su estudio sobre la salud, a pesar de que la moda de este consumo ha llegado más tarde a España, la venta del tabaco para fumar en pipa de agua no ha parado de aumentar en los últimos años, como así mismo, han aumentado los establecimientos que dispensan este tipo de pipa de agua.

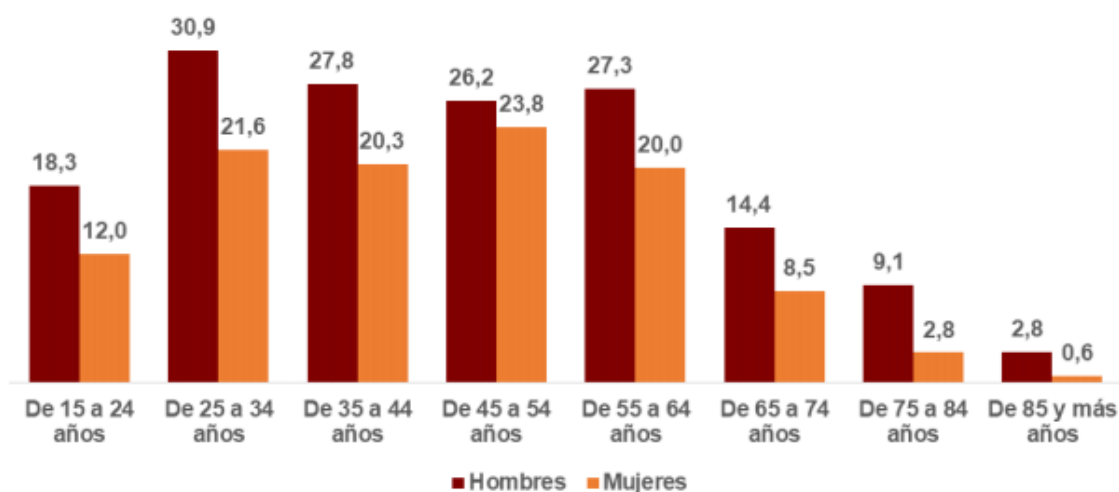
Este incremento puede justificarse debido a que hoy en día nos encontramos en un mundo globalizado, en el que las redes sociales y los conocidos como “influencers”, marcan las modas y los estilos de ropa, música, incluso de vida. Esta globalización y estas modas hacen que cada vez los jóvenes se convierta en seguidores de “la moda del momento”, moda que, inevitablemente ha afectado desde hace más de una década al consumo del tabaco y a cambios en los hábitos de fumar, haciendo que el cigarrillo tradicional se quede en un escalón aparte.

Como es conocido, el cigarrillo tradicional siempre ha sido popular por su adicción, achacada a la nicotina y a otros productos aditivos que se encuentran en él, en cambio, los jóvenes, en una forma de dejar de lado ese consumo tradicional que era el que consumían sus padres y sus abuelos, conciben los nuevos productos para fumar, como son las shishas, los vapors o los cigarrillos electrónicos, como productos inocuos para la salud, utilizándolo de esta forma como un producto que les ayuda a sociabilizar.

Pero el gran problema que se presenta es, que son numerosos los estudios que demuestran que las personas para reducir o detener el consumo de cigarrillos tradicionales se ha “aventurado” a consumir los cigarrillos electrónicos o similares, incrementando en un mayor porcentaje los jóvenes y las personas que habitualmente consumen estas nuevas formas para fumar como medio para conseguir deshacerse del consumo de tabaco tradicional.

En consecuencia, al consumo “tradicional” de tabaco se le ha sumado en los últimos años nuevas formas de fumar, justificadas con una mayor seguridad o una ayuda a dejar la adicción, haciendo que este sector se encuentre en pleno auge. Como veremos en el siguiente gráfico, el consumo de tabaco en los diferentes grupos de edad se aprecia que el número de fumadores en los rangos de 25 a 64 años, prácticamente se mantiene, causando un efecto negativo para la salud y demostrando que la adicción que el tabaco crea.

Fumadores diarios por sexo y grupos de edad. Año 2020
Porcentaje de personas de 15 y más años



Fuente: INE, Instituto Nacional de Estadística

Tanto es así, que la Organización Mundial de la Salud, en su informe anual sobre la Epidemia Mundial de Tabaquismo, ha considerado como un “nuevo desafío” los cigarrillos electrónicos y productos semejantes ya que la mayoría de ellos simulan el acto de fumar, pero realmente está suministrando nicotina al cuerpo humano lo que provoca esa dependencia. Además muestra un cambio en los hábitos de consumo de tabaco, ya que habitualmente el consumo de tabaco era más habitual en hombres que en mujeres, habiendo notado una fuerte disminución en los hombres que consumen tabaco y un aumento en las mujeres.

De hecho es asombroso como el cigarrillo electrónico de Philips Morris ha pasado de facturar alrededor de 850.000 euros en el año 2015, a los 100.000.000 de euros facturados en el año 2020 según datos publicados por la Agencia Estatal de Administración Tributaria en su Estadística de Datos anual del año 2015 y 2020.

En España, este incremento es notorio, tanto que entre 2015 y 2019 la prevalencia de consumo de estos cigarrillos reflejan un claro aumento en el de un 64,4% y un 41,3% en hombres y mujeres comprendidos entre los 15-64 años respectivamente. Ciertamente es que existe una mayor diferencia de consumo de cartuchos que no contienen nicotina, pero igualmente este consumo es igual de nocivo para la salud que los cartuchos con nicotina, a pesar de que no crean igual adicción.

La necesidad de establecer un plan de acción con el objetivo de disuadir el consumo de tabaco, paralizar el flujo de entrada de la población

joven de 18 años a adquirir tabaco o nuevas formas de consumo, de manera que la única forma de disuadir el consumo sea equiparar el alza fiscal de todos los productos de tabaco, para así poder controlar en cierta forma este incremento de consumo que está ocurriendo con los dispositivos susceptibles de liberación de nicotina, los productos a base de hierbas para fumar y los productos por calentamiento y otros productos novedosos derivados del tabaco.

Este desarrollo tecnológico, como todos los productos existentes tienen que estar regulados por la legislación nacional, planteando un problema a destacar, la dificultad de adaptar nuestro sistema tributario actual a lo que ya viene sonando como *el tratamiento tributario de las nuevas formas de fumar*, tema a analizar en el presente estudio, ya que la normativa tributaria vigente no da respuestas claras y adaptadas a esta nueva realidad.

II. ANÁLISIS DEL TRATAMIENTO TRIBUTARIO

i. Análisis de los nuevos productos para fumar

Como se ha comentado anteriormente, los cigarrillos han evolucionado exponencialmente, tanto, que durante estos años ha sufrido numerosas transformaciones, pasando por cigarrillos aromatizados, con cápsulas, hasta el punto de crear el cigarrillo electrónico y otros dispositivos susceptibles de ser fumados únicamente mediante calentamiento, o por el uso de una batería o por el uso de una resistencia,

en lugar de la forma habitual, por combustión utilizando un simple mechero

A pesar de estos avances estos cigarrillos siguen siendo igual de perjudiciales para el cuerpo humano, tanto es así, que durante el año 2020 el Ministerio de Sanidad, junto con la Dirección General de Salud Pública ha emitido un informe acerca de *Los Cigarrillos Electrónicos: situación actual, evidencia disponible y regulación*, en el que se detalla que los productos utilizados en los cigarrillos electrónicos son en su mayor parte propilenglicol, glicerina y nicotina en cantidades variables, y hasta en algunos de los casos mezclados junto con aromatizantes y saborizantes.

El propilenglicol es un compuesto químico incoloro, aceitoso e inodoro, con una alta capacidad para hidratar, por ello es muy valorado por la industria cosmética y farmacéutica, pudiendo encontrar estos compuestos en bases de maquillaje, cremas o lágrimas artificiales, pero también es usado para la industria alimenticia, como puede ser para saborizantes en bebidas, humectantes alimentarios o aditivos alimentarios.

A pesar de que el propilenglicol se considera inocuo para su consumo oral o epitelial, al consumirlos inhalados producen irritación en las vías respiratorias lo que conlleva al agravamiento de enfermedades respiratorias e infecciones, tanto es así, que se ha relacionado el consumo de cigarrillos electrónicos como un fuerte agravante en los síntomas de la Covid-19, ya que el consumo de estos está relacionado como se ha expuesto anteriormente, con la inflamación de las vías respiratorias.

Por otro lado la glicerina o glicerol es un compuesto similar al propilenglicol, utilizado igualmente para los alimentos o la cosmética pero que cuenta con un fuerte sabor dulce. Igualmente es un producto que digerido no causa ningún problema pero en cambio inhalado causa inflamación de las vías respiratorias.

Una vez analizado estos compuestos, es de gran relevancia destacar y centrarse en los siguientes productos usualmente denominados como “*las nuevas formas de fumar*” que han sido desarrollados en los últimos años:

- ***Cigarrillos electrónicos***

Se trata de dispositivos susceptibles de la liberación de nicotina también conocidos como e-cigarrillos es un producto que utiliza una batería recargable en algunos casos, en otros de un solo uso, que cuentan con una unidad de calentamiento llamada atomizador, que usado junto a un líquido especial para estos e-cigarrillos produce vapor, dando una sensación similar a la de fumar un cigarrillo convencional y proporcionando de esta forma, opcionalmente, niveles variables de nicotina.

Estos e-cigarrillos también son conocidos como sistemas de administración electrónica con nicotina, que con el uso de la batería producen la combustión de un líquido, compuesto por mezclas de glicerina y propilenglicol, es habitual que este líquido, dispensado en cápsulas contenga nicotina, pero no tabaco.

Estos cigarrillos, se diferencia por dos sistemas o categorías, el primero de ellos es considera de sistema abierto, permitiendo al consumidor recargar las cápsulas, teniendo así la oportunidad de elección (sin nicotina, con nicotina, sabores...), la otra categoría es de sistema cerrado no teniendo así la oportunidad de cambiar la cápsula, únicamente contienen un cartucho precargado.

- ***Productos novedosos del tabaco***

Estos productos son los productos de tabaco calentado, que mediante un dispositivo que cuenta con una resistencia y, una batería, calienta un tipo de cigarrillo especial mediante el uso de una resistencia. Estos cigarrillos están fabricados con una especie de tabaco en polvo y elaborado en láminas que mediante la inhalación produce aerosoles que contienen nicotina y otros productos químicos, también es usual que contenga aromatizantes. Estos cigarrillos imitan el comportamiento de fumar cigarrillos tradicionales pero estos cigarrillos no llegan a la combustión.

- ***Preparados para fumar en pipa de agua***

En primer lugar, para entender cómo se consume este tipo de preparados, debemos atender a la definición de la pipa de agua, que está compuesta por:

- Cazoleta: generalmente hecha de barro o cerámica, se trata de un recipiente cóncava en su parte superior y agujeros en su parte interior por donde pasa el humo. En la parte superior se coloca el

preparado generalmente cubierto por un papel de aluminio agujereado, y sobre el cual se coloca carbón.

- Mástil: consiste en un conducto generalmente de acero inoxidable que conecta la cazoleta con la base, en la que se incluye el conector de la manguera, la válvula de aire y el cenicero.

- Base: generalmente fabricada en vidrio, es un recipiente que contiene el agua.

- Manguera: tubo regularmente de plástico, goma o PVC conectado a al mástil por el que se aspira el humo producido.

Al aspirar por la manguera de la pipa de agua, la diferencia de presión produce que el aire pase a través de la cazoleta de la pipa, sobre la que se coloca la porción de producto para fumar y que se aviva con el mismo aire, y va a parar a la base.

En la base el aire entra en contacto con el agua, filtrándose y limpiándose de impurezas. El producto que se ha introducido no llega a quemarse, sino que sólo se calienta, produciendo un humo característico.

En la parte superior, cazoleta, se deposita la preparación a consumir, lleve tabaco o no. Esta se suele cubrir con una lámina de aluminio perforada sobre la que se sitúa una fuente de calor, que deberá aportarlo durante todo el tiempo que dure el consumo, ya que este tipo de productos no se consumen mediante una combustión autosostenida.

El aporte de calor se puede realizar de diversas formas, siendo una de ellas mediante la colocación de una pieza de carbón incandescente sobre la lámina de aluminio que cubre la preparación. La temperatura máxima que se alcanza con esta forma de consumo está sobre los 350°C. Se podrán utilizar otras formas de calentamiento que permitan alcanzar temperaturas similares.

A lo largo de los años, la manera de consumir tabaco en estas pipas ha evolucionado, cabe destacar que hoy en día existen diversas formas de consumir tabaco o, preparados en este tipo de pipas.

La forma más tradicional de fumar el tabaco en shisha es, el **tabaco impregnado**, este tabaco, trata de hojas de tabaco, lavadas y mezcladas con una melaza, compuesta por miel y aromatizantes que consiguen darle un sabor, habitualmente afrutado al tabaco fumado en pipa. Este tabaco se coloca sobre la cazoleta, consumiéndose y realizando la combustión.

Igualmente, es habitual en lugar de tabaco impregnado utilizar una mezcla de vegetales impregnado igualmente en melazas y aromatizantes dándole un sabor afrutado.

Otro de los novedosos preparados para fumar en pipa de agua, es el denominado **steamstone** que, se trata de un conjunto de piedras pequeñas, que en realidad son minerales porosos. Estos minerales son impregnados en glicerina vegetal con diferentes sabores, que al entrar en contacto con el calor de la cazoleta, se evapora y produce vapor. Por lo que el humo

únicamente está compuesto por vapor mezclado con aromatizantes, glicerol y propilenglicol.

A pesar de que estos productos, no lleven tabaco como tal, exceptuando el tabaco impregnado, el humo que se forma cuando se consumen preparaciones para pipa de agua que no contienen tabaco como son los Steamstones y el **gel de shisha**, se detecta la presencia de monóxido de carbono, óxido de nitrógeno, hidrocarburos policíclicos aromáticos y aldehídos volátiles. Estos compuestos son similares a los que se generan en el consumo de productos de tabaco, (p.ej. cigarrillos y cigarrillos).

Es habitual consumir junto a las hojas de tabaco aromatizantes, siendo estos compuestos aditivos que proporciona al tabaco olor y sabor, mediante una mezcla de glicerol, propilenglicol, aromas glucosa, fructosa y sacarosa.

En el consumo de este tipo de preparaciones se dan un conjunto de procesos inducidos, tanto por el aumento de temperatura como por la presencia de oxígeno, entre los que se encuentran la destilación, el pirólisis y la combustión completa e incompleta de los componentes de la preparación.

- ***Trozos de hoja de tabaco***

Se trata de tabaco curado, total o parcialmente desvenado susceptible de ser fumado mediante una sencilla operación de picado manual que puede ser

realizada directamente por el consumidor final sin exigencia de proceso industrial, directamente o mediante pipa de agua.

Esta operación es sencilla, consiste en enrollar los trozos de hoja de tabaco con papel de fumar para preparar un cigarrillo, rellenar con ella un tubo de un cigarrillo o para cargarla en una pipa y que posteriormente mediante combustión permite ser fumado.

III. ANÁLISIS DE LA NORMATIVA TRIBUTARIA ACTUAL

La imposición indirecta española se configura sobre dos figuras, el Impuesto sobre Valor Añadido, que gravan el consumo y, los Impuestos Especiales que gravan únicamente el consumo de determinados bienes.

Atendiendo a este último impuesto, los sistemas fiscales de todos los países miembros de la Unión Europea deben exigir impuestos especiales que graven en cierta forma el consumo de alcohol, productos energéticos, electricidad y labores del tabaco, tal y como regula la Directiva 2020/262 del Consejo de 19 de Diciembre de 2019 por la que se establece el régimen general de los impuestos especiales.

Asimismo, cada país miembro tiene autoridad propia para introducir en sus ordenamientos otros impuestos especiales distintos de los señalados.

La Ley española regula las normas armonizadas de la Unión Europea, por la Ley 38/1992, de 28 de diciembre de Impuestos Especiales, en adelante LIE, teniendo asimismo, su desarrollo reglamentario en el Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio, en adelante RIE.

Estos impuestos especiales son tributos de naturaleza indirecta que, como determina la Ley 38/1992 de Impuestos Especiales en su artículo 1 *recaen sobre consumos específicos y gravan, en fase única, la fabricación, importación y en su caso, introducción, en el ámbito territorial interno de determinados bienes.*

Ante la gran evolución que está surgiendo acerca de los productos relacionado con el tabaco así como los productos relacionados con el mismo, con objeto de desempeñar su función reguladora, Unión Europea ha regulado en su Directiva 2014/40/UE relativa a la aproximación de las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas de los Estados miembros en materia de fabricación, presentación y venta de los productos del tabaco y los productos relacionados por la que se deroga la Directiva 2001/37/UE, ha detallado a las siguientes definiciones, que en su artículo 2 determina lo siguiente:

“A efectos de la presente Directiva, se entenderá por:

1) «tabaco»: hojas y otras partes naturales, transformadas o no, de la planta de tabaco, incluido el tabaco expandido y reconstituido;

2) «tabaco de pipa»: tabaco que puede ser consumido mediante un proceso de combustión y destinado exclusivamente a ser utilizado en una pipa;

3) «tabaco para liar»: tabaco que pueden utilizar los consumidores y los establecimientos minoristas para hacer cigarrillos;

4) «productos del tabaco»: los productos que pueden ser consumidos y constituidos, total o parcialmente, por tabaco, genéticamente modificado o no;

5) «*producto del tabaco sin combustión*»: *un producto del tabaco que no implique un proceso de combustión, incluidos el tabaco de mascar, el tabaco de uso nasal y el tabaco de uso oral*;

(...)

9) «*productos del tabaco para fumar*»: *productos del tabaco distintos de los productos de tabaco sin combustión*;

(...)

13) «*tabaco para pipa de agua*»: *un producto del tabaco que puede consumirse mediante una pipa de agua. A efectos de la presente Directiva, el tabaco para pipa de agua se considera un producto del tabaco para fumar. En caso de que un producto pueda utilizarse tanto como tabaco para pipa de agua como en calidad de tabaco para liar, se considerará tabaco para liar*;

14) «*producto del tabaco novedoso*»: *producto del tabaco que:*

a) *no está comprendido en ninguna de las siguientes categorías: cigarrillos, tabaco para liar, tabaco de pipa, tabaco para pipa de agua, cigarros puros, cigarritos, tabaco de mascar, tabaco de uso nasal o tabaco de uso oral, y*

b) *se ha comercializado después del 19 de mayo de 2014*;

(...)

16) «*cigarrillo electrónico*»: *un producto, o cualquiera de sus componentes, incluidos un cartucho, un depósito y el dispositivo sin*

cartucho o depósito, que pueda utilizarse para el consumo de vapor que contenga nicotina a través de una boquilla. Los cigarrillos electrónicos pueden ser desechables o recargables mediante un envase de recarga y un depósito, o recargables con cartuchos de un solo uso;

Además la presente Directiva, como hemos visto anteriormente prohíbe el uso de aromatizantes, obligando a los países de la Unión Europea a informar sobre los ingredientes que utilizan en los productos del tabaco, exige que se incluyan advertencias sanitarias, prohíbe envases pequeños para determinados productos del tabaco, prohíbe elementos publicitarios, prohíbe la venta por internet, introduce un sistema de seguimiento y rastreo a nivel europeo para combatir el comercio ilícito de los productos de tabaco, establece requisitos de seguridad y calidad para los cigarrillos electrónicos y obliga a los fabricantes y a los importadores a notificar antes de introducir en la Unión Europea productos del tabaco novedosos que quieran ser introducido en mercados.

Asimismo, para la determinación de cigarrillos, esa Directiva en su artículo 3 determina:

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

a) los rollos de tabaco que puedan fumarse en su forma original, que no sean cigarros puros ni cigarrillos a efectos del artículo 4, apartado 1;

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

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

2. Un rollo de tabaco contemplado en el apartado 1 se considerará, a los fines de aplicación del impuesto especial, como dos cigarrillos cuando tenga una longitud, sin comprender el filtro ni la boquilla, superior a 8 centímetros, sin exceder de 11 centímetros; como tres cigarrillos cuando tenga una longitud, sin comprender el filtro ni la boquilla, superior a 11 centímetros, sin exceder de 14 centímetros, y así sucesivamente.”

Asimismo, en su artículo 4 esa misma Directiva determina:

“1. A efectos de la presente Directiva se entenderá por tabaco para fumar: a) el tabaco cortado o fraccionado de otra forma, hilado o prensado en placas, que pueda fumarse sin transformación industrial ulterior;

b) los desechos de tabaco acondicionados para la venta al por menor, no comprendidos en el artículo 3 y el artículo 4, apartado 1, que puedan fumarse. A los efectos del presente artículo, se considerarán desechos de tabaco los restos de hojas de tabaco y los subproductos derivados del tratamiento del tabaco o de la fabricación de labores de tabaco.

2. El tabaco de fumar en el que más del 25 % en peso de las partículas de tabaco presente una anchura de corte inferior a 1,5 milímetros se considerará picadura fina de tabaco para liar cigarrillos. Los Estados miembros podrán también considerar picadura fina de tabaco para liar cigarrillos el tabaco de fumar en el que más del 25 % en peso de

las partículas de tabaco presente una anchura de corte igual o superior a 1,5 milímetros, vendido o destinado a la venta para liar cigarrillos.”

En similar sentido, se expresa la normativa interna española, determinando en su artículo 59.6 de la Ley de Impuestos Especiales:

“Tendrán igualmente la consideración de cigarrillos y tabaco para fumar los productos constituidos exclusiva o parcialmente por sustancias de tráfico no prohibido que no sean tabaco pero que respondan a los restantes criterios establecidos en los apartados 3 y 4 anteriores. No obstante, los productos que no contengan tabaco no tendrán esta consideración cuando se justifique que tienen una función exclusivamente medicinal”

Asimismo, los citados apartados 3 y 4 disponen:

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

Igualmente tendrán la consideración de cigarrillos los rollos de tabaco que mediante una simple manipulación no industrial se introducen en fundas de cigarrillos o se envuelven en hojas de papel de fumar.

El rollo de tabaco a que refiere el párrafo anterior será considerado, a efectos de la aplicación del impuesto, como dos cigarrillos cuando tenga una longitud superior a 8 centímetros, sin sobrepasar los 11 centímetros, y como tres cigarrillos cuando tenga una longitud superior a

11 centímetros, sin sobrepasar 14 centímetros, y así sucesivamente con la misma progresión.

Para la medición de la longitud no se tendrá en cuenta ni el filtro ni la boquilla.

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

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

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

Con objeto de atender al tratamiento tributario de las labores del tabaco de la Unión Europea en su Directiva 2011/64 de 21 de junio de 2011, relativa a la estructura y tipos del impuesto especial que grava las labores del tabaco en su artículo 14 le da plena potestad a los Estados miembros de aplicar un impuesto especial que será ad Valorem, calculado sobre el precio máximo de venta al por menor de cada producto, fijado libremente por los fabricantes establecidos en la Unión y por los importadores de terceros países, expresando el importe en kilogramos o por número de unidades.

Además, la Directiva 2008/118/CE, relativa al régimen general de los impuestos especiales, introduce un régimen en relación con los productos que se encuentran sujetos a los impuestos especiales con el fin de garantizar su libre circulación, y el adecuado funcionamiento dentro de la Unión Europea.

En este régimen se establece el límite de cigarrillos o tabaco que un particular puede transportar para su consumo propio de un Estado miembro a otro, para que se aplique de esta forma exclusivamente el impuesto en el Estado miembro que se haya adquirido, excluyendo de este requisito a los territorios de las Islas Canarias, Ceuta y Melilla entre otros. Eso sí, determina en su artículo 5.4 que España podrá, mediante una declaración, notificar en las Islas Canarias la aplicación de esta directiva.

Asimismo, esta directiva establece que el devengo del impuesto se generará en el Estado donde se dispense el producto, determinando su sujeción incluso en caso de salida, fabricación, importación o tenencia irregular de productos sujetos a estos impuestos especiales.

A tenor de lo expuesto y, con el objetivo de enmarcar en nuestra legislación los productos derivados del tabaco debemos atender al artículo 56 Ley 38/1992 de Impuestos Especiales, que establece lo siguiente:

“Artículo 56. Ámbito objetivo.

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

1. Los cigarros y los cigarrillos.

2. Los cigarrillos.

3. *La picadura para liar.*

4. *Los demás tabacos para fumar.”*

Asimismo, centrándose en determinar las referidas labores recogidas en el artículo 56 de la Ley de Impuestos Especiales, debemos centrarnos en el artículo 59 de la referida ley, que dictamina lo siguiente:

“1. A efectos de este impuesto tendrán la consideración de cigarrros o cigarritos, siempre que sean susceptibles de ser fumados sin transformación y estén destinados exclusivamente a ello, dadas sus propiedades y las expectativas normales de los consumidores:

(...) “

Tras lo expuesto, a pesar de que cada vez la norma intente ir mas encaminada y adaptándose a esta evolución que está afectando al tabaco, las principales conductas ilícitas del tabaco hoy no se encuentra del todo armonizado, encontrando un gran vacío tributario de cara a la tributación de estas nuevas formas de fumar.

Como se ha detallado la normativa actual establece dos formas para calificar la tributación del tabaco, diferenciándolo entre, la posibilidad de fumar el tabaco sin transformación, es decir, sin ninguna manipulación y otra la posibilidad de fumarlas con transformación, mediante una sencilla operación de picado manual, que puede ser llevada a cabo directamente por el consumidor final, sin exigencia de proceso industrial.

Para entender esto, es importante distinguir entre las labores del tabaco y el tabaco en rama o sin elaborar.

Esta distinción hace que, a efectos arancelarios se tengan que diferenciar dos partidas diferentes:

- Tabaco listo para fumar
- Tabaco en rama o sin elaborar.

La fundamentación jurídica establece que, sin una transformación aunque sea mínima, no se puede fumar la sustancia, por lo que no se podría englobar dentro de la partida de tabaco listo para fumar. Pero surge una gran duda, ¿cómo se determina si el tabaco está listo para fumar o no?

Para ello, hay que analizar el método utilizado para su clasificación que consiste en enrollar la muestra de tabaco con papel de fumar para, o bien, preparar un cigarrillo, rellenar con ella un tubo de un cigarrillo o cargar el tabaco en una pipa. A continuación habría que encenderlo y fumar para evaluar cada una de las operaciones y determinar en qué encuadre tributario se encuentra.

El Tribunal Supremo su Sentencia número 752/2018 de la Sala de lo Penal, de 26 de febrero de 2019, en su resolución ante el caso de condena a los procesados por un delito de contrabando en relación con determinadas operaciones consideradas como labor de tabaco al no declarar las hojas de tabaco como producto sujeto a este impuesto en su resolución señala que *“tal y como aparece legalmente delimitado el concepto de labores de tabaco en la normativa solo mediante una interpretación extendida puede abarcar las hojas de tabaco en la forma en que se presentaban por el acusado.”*.

Por ello, la Agencia de la Administración Tributaria anunció que se iban a recurrir todas las sentencias que sigan este nuevo criterio, ya que además

contradice la sentencia del TJUE del 6 de abril de 2017(C-638-15) que entendió que en las mismas circunstancias sí tenían la consideración de labores del tabaco, considerando así que las hojas de tabaco son labores de tabaco a efectos de tipificar un posible delito de contrabando cuando se dé el requisito establecido en el artículo 59.4.a) de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, de que esas hojas constituyan tabaco fraccionado en cualquiera de sus presentaciones.

En la sentencia anterior citada, ese Tribunal considera que lo especificado en el artículo 56 como “*los demás tabacos para fumar*” deja abierta una laguna o desajuste que debe ser cubierta por el legislador estableciendo las disposiciones que resulten oportunas de forma bien definida y no incierta.

Sin embargo el Tribunal Económico Administrativo Central, en su resolución número 2398/2018, de fecha 28 de marzo del 2019 en una situación similar a la anteriormente expuesta por el TS, considera en su resolución que, las hojas de tabaco no necesitan ninguna base de transformación industrial para ser fumadas, pudiendo así enmarcarla dentro del artículo 56 en el apartado de “*demás tabacos para fumar*”, ya que si bien, las hojas no están preparadas para ser fumadas inmediatamente, pero únicamente con un leve proceso de picadura son susceptibles de ser fumadas.

Consideraciones de la Dirección General de Tributos

Asimismo, en esta línea se ha pronunciado la Dirección General de Tributos en su consulta V3138-19 acerca de los denominados “cigarrillos medicinales”, analiza la comercialización de los denominados “cigarrillos medicinales”, compuestos en un 25% por tabaco natural sin aditivos y el 75%

restante por plantas legales de carácter medicinal como artemisa, té y otras plantas naturales similares. Tras analizar su composición la DGT establece, que, a pesar de que en su mayor proporción está compuesto de plantas legales de carácter medicinal junto con hojas de tabaco natural sin aditivos, se trata de productos compuestos por tabacos y sustancias de tráfico no prohibido, por lo que cabe enmarcarlo en el apartado 6 del artículo 59 de la LIE, teniendo así la consideración de cigarrillos y por lo tanto deberán de estar sujetos al Impuesto sobre las Labores del Tabaco.

Además, cabe traer a colación la consulta V1930-10 en la que la Dirección General de Tributo determina la sujeción al Impuesto sobre las Labores el Tabaco de unos cigarrillos sin tabaco, provisto de filtro y, compuestos por una mezcla de plantas, susceptibles de ser inhaladas mediante combustión, sin aditivos tóxicos como son la nicotina o el alquitrán. Para ello, tras analizar el artículo 59 de la LIE estableciendo, que, no puede calificarse en el apartado 6 del artículo 59 de esta ley ya que *“no se acredita que los referidos productos tengan una función exclusivamente medicinal”* por lo que, se trata de productos constituidos exclusiva o parcialmente por sustancias de tráfico no prohibido, y que, tras analizar la información facilitada por la consultante, sin especificar peso, longitud, o presentación y comercialización del compuesto, refiriéndose a si se presenta como picadura de liar, o en rollo de tabaco, considerando que se presenta como este último, esta Dirección considera su sujeción al Impuesto sobre Labores del Tabaco, quedando así sujeto al mismo.

En esta misma línea, se ha pronunciado esa misma Dirección en su consulta V1952-11, analizando un producto compuesto por hojas naturales, sin

nicotina y dispensadas en tiendas de herboristería argumentando su sujeción al Impuesto sobre las Labores del tabaco fundamentándose en lo anteriormente expuesto, determinando que se trata de productos compuestos por sustancias de tráfico no prohibido, teniendo así la consideración de cigarrillos a efectos del Impuesto sobre Labores del Tabaco.

Recientemente, el 15 de enero de 2021, la Dirección General de Tributos se ha pronunciado en su consulta V0041-21 en la que la empresa consultante desea comercializar en España dos productos:

1. Cajetilla de cigarrillos de hierba con mentol, siendo el gramaje neto por cigarrillo de 0.7 gramos.

2. Cajetilla de cigarrillos de hierba para fumar con terpenos de cannabis, siendo el gramaje por cada cigarrillo de 0.7 gramos.

En el contenido de esta consulta se informa que la consultante junto a su consulta tributaria aporta cajetillas de cada uno de los productos a analizar para su remisión a la Subdirección General Químico-Tecnológica del Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, para que analice los productos y características de los mismo y así poder determinar si contienen tabaco.

Tras el análisis, la Subdirección establece que *“contiene 20 cilindros para fumar de un producto vegetal. Están recubiertos por una capa exterior de color blanco con papel y boquilla. No se detecta la presencia de tabaco. En la muestra remitida no se detecta la presencia de sustancias de tráfico prohibido”*

Para determinar su sujeción a las Labores del Tabaco, esa Dirección considera que en ningún momento se acredita o justifica que el fin de esos cigarrillos vaya a ser el uso medicinal, sino que, se trata de productos constituido exclusiva o parcialmente por sustancias de tráfico no prohibido recogidas en el artículo 59 de la LIE como hemos visto anteriormente.

Además, en la descripción de los productos, *rollos de hierbas, cubiertas de papel, provisto de filtro y un peso neto de hierbas de 0,7 y 0,9 gramos con filtro y papel*, lleva a inferir que los productos se presentan en rollos que pueden fumarse directamente en su forma original, cumpliendo así con los requisitos establecidos en el apartado 3 del artículo 59 de LIE.

Por conclusión, los cigarrillos que desea comercializar la consultante tienen la consideración de Labores del Tabaco, y por ende, sujeto al Impuesto sobre las Labores del Tabaco.

Tras analizar las consultas vinculantes emitidas por la Dirección General de Tributos acerca de los componentes comercializados como “cigarrillos”, es interesante analizar la interpretación que esa misma Dirección realiza acerca de la venta de hojas de tabaco.

Para ello es interesante analizar la consulta V2041-14 en la que la consultante quiere desarrollar un negocio basado en la venta de hojas de tabaco, sin aditivos ni tratamientos salvo el corte y, el envasado. Para ello, se basa en el artículo 56 de la LIE, que en ningún momento recoge la consideración de labores del tabaco al tabaco sin elaborar, considerando en un principio la no sujeción al impuesto. No obstante, analizando el artículo 59 de esta misma ley, el tabaco cortado o fraccionado que sea susceptible de ser fumado sin transformación

industrial, si se encuentra sujeto a este impuesto, por esta razón, aunque la consultante determine que este compuesto no está comercializado con el objetivo de ser fumado, éstos si pueden ser fumadas sin necesidad de transformación industrial.

En esta misma línea se pronuncia la Dirección General de Tributos en su consulta V2421-14 mediante la cual, la consultante desea conocer la sujeción al impuesto de bolsas envasadas transparentes al vacío de hojas de tabaco así como envasadas. Las hojas se encontrarán secas y serán envasadas en su tamaño natural, sin ningún tipo de cortes. Para ello, en línea con la anterior comienza analizando el artículo 56 de la LIE, para determinar su sujeción al impuesto ya que se trata de tabaco cortado fraccionado susceptible de ser fumado sin transformación industrial, por lo que si se encuentra sujeto al impuesto.

IV. TRATAMIENTO TRIBUTARIO ACTUAL

Como se ha venido adelantando la forma habitual de consumir tabaco ha evolucionado notoriamente en esta última época, dando paso a las nuevas formas de fumar analizadas anteriormente, por ello, han sido numerosas las consultas tributarias planteadas a los Órganos competentes, quienes poco a poco han ido adaptando su normativa y su fiscalidad a este nuevo tráfico de productos que ha estado ocurriendo.

En España esos productos denominados “*Dispositivos susceptibles de liberación de nicotina*” se encuentran regulados en el Real Decreto 579/2017 de 9 de junio, por el que se regulan determinados aspectos relativos a la fabricación, presentación y comercialización de los productos del tabaco y productos

relacionados, a pesar de ello, son numerosos los debates que surgen por la necesidad de equiparar la tributación de los cigarrillos electrónicos a los tradicionales, y es que son numerosos los Órganos públicos que manifiestan esa necesidad, motivando también la limitación de consumo en vía pública.

Por ello, los Órganos competentes en el establecimiento y cumplimiento de la norma han tenido que, poco a poco, ir actualizándose o, intentando ir al mismo paso que avanzan estas nuevas tecnologías, hecho que es dificultoso como veremos a continuación.

Para ello debemos de atender qué entiende la normativa aplicable a nivel nacional por:

- ***Cigarrillos electrónicos***

La Ley 28/2005 y de la Directiva 2014/40/UE, lo define como: “un producto, o cualquiera de sus componentes, incluidos los cartuchos y el dispositivo sin cartucho, que pueda utilizarse para el consumo de vapor que contenga nicotina a través de una boquilla. Los cigarrillos electrónicos pueden ser desechables, recargables mediante un contenedor de carga, o recargables con cartucho de un solo uso”.

Esta misma directiva además regula las disposiciones relativas a su comercialización, centrándose en la obligación por parte de los fabricantes e importadores de estos productos de comunicar a la Dirección General de Salud Pública información acerca de la composición del mismo, del proceso de fabricación que se ha llevado a cabo para obtener el producto final, debiendo pasar un examen de calidad y seguridad. Anualmente estos importadores o

fabricantes deberán realizar ensayos que respalden la calidad y cumplir una serie de requisitos con respecto al contenido de líquido que puede contener cada cápsula, normas de etiquetado o de envasado.

Con respecto a su clasificación, la Dirección General de Tributos se ha pronunciado en su consulta V1141-14 acerca de la descripción de cigarro electrónico. Definiéndolo como:

Dispositivo compuesto por una batería, un atomizador, una boquilla y un cartucho que contiene una solución líquida de nicotina. el usuario inhala o presiona un botón para activar el microprocesador que atomiza el líquido del cartucho, inyectando gotitas de líquido en el aire que fluye y produciéndose vapor de agua.

Del mismo modo, la Directiva 2014/40 de la Unión Europea, define el concepto de cigarrillo electrónico como “un producto, o cualquiera de sus componentes, incluidos un cartucho, un depósito y el dispositivo sin cartucho o depósito, que pueda utilizarse para el consumo de vapor que contenga nicotina a través de una boquilla. Los cigarrillos electrónicos pueden ser desechables o recargables mediante un envase de recarga y un depósito, o recargables con cartuchos de un solo uso”

Pero una cuestión importante a analizar es la tributación de estos cigarrillos, ya que aunque se asimile al cigarrillo tradicional tiene una gran diferencia, la combustión, diferencia importante a efectos del impuesto.

Para ello debemos atender al Impuesto que grava las Labores del Tabaco, Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, en la que define “A

efectos de este impuesto tendrán la consideración de cigarros o cigarrillos, siempre que sean susceptibles de ser fumados sin transformación y estén destinados exclusivamente a ello, dadas sus propiedades y las expectativas normales de los consumidores: (...) A efectos de este impuesto se considerarán cigarrillos, los rollos de tabaco que puedan fumarse en su forma original y que no sean cigarros ni cigarrillos (...) Igualmente tendrán la consideración de cigarrillos los rollos de tabaco que mediante una simple manipulación no industrial se introducen en fundas de cigarrillos o se envuelven en hojas de papel de fumar”

Atendiendo al tratamiento tributario de los cigarrillos electrónicos, debemos atender al pronunciamiento de la Dirección General de Tributos en su consulta V1141-14 ya mencionada anteriormente, en la que la consultante es una sociedad titular de un depósito fiscal de labores del tabaco, y tiene el propósito de distribuir en España un producto que denomina “cigarro electrónico”.

En primer lugar esa Dirección analiza el artículo 59 de la Ley 38/1992 de Impuestos Especiales, y que, concluyendo que, al no existir combustión de una sustancia y expulsión del humo producido, no se puede considerar “producto para fumar” no estando sujetos al Impuesto sobre las Labores del Tabaco a pesar de que contenga nicotina.

- ***Productos novedosos para fumar.***

En esta misma línea se ha pronunciado esa misma Dirección, en su consulta V4134-15 de 23 de diciembre de 2015, en la que la consultante desea comercializar un producto novedoso consistente en un producto que está diseñado únicamente para ser utilizado mediante un soporte, compuesto por una batería,

que, mediante la introducción de un cigarrillo compuesto por una lámina de tabaco elaborada a base de una mezcla de tabacos procesados en polvo, así como, aglomerantes y humectantes, como son agua, goma guar, fibras naturales de celulosa y glicerina, un film de aluminio que recubre las láminas de tabaco que impide la quema, por lo que el soporte se hace necesario, un tubo hueco que separa la lámina del tabaco, un filtro film polimérico que elimina algunos componentes del aerosol, un filtro de acetato de baja intensidad en la boquilla y una envoltura exterior de un papel especial, al igual que el que cubre la boquilla.

El producto objeto de consulta se encuentra calificado como “productos novedosos del tabaco”, consiste en un producto que se consume mediante inhalación del aerosol producido por calentamiento proveniente de una resistencia que se alimenta de una batería eléctrica. Por lo que ese Centro Directivo, considera que forma parte del ámbito de aplicación de la Directiva 2011/64/UE, que analizaremos más adelante, y de su normativa de transposición interna de la Ley 38/1992.

Para proceder a su clasificación dentro de las categorías de Labores del Tabaco, es importante analizar que es necesario para su inhalación. En primer lugar la consultante ha especificado que el componente a analizar no puede ser utilizado sin el soporte o dispositivo, por lo que no puede ser fumado como un cigarrillo de forma convencional ya que el film de aluminio que recubre la lámina de tabaco impide la quema autosostenida del tabaco, por lo que no corresponde su clasificación dentro de la categoría de los cigarrillos, establecida en el artículo 56 y 59 de la LIE.

Tampoco podría corresponder a la definición de cigarrillo o cigarro, puesto que no está provisto “*de una capa exterior natural*” o, “*de una capa exterior de tabaco reconstruido*”.

Por otra parte, como la consultante ha indicado, el tabaco que contiene este producto se trata de un tabaco reconstruido, por lo que dicho tabaco presentaría una rápida combustión, y su presentación en forma de lámina no puede ser susceptible de ser utilizado como picadura para liar, por tanto no es susceptible de ser extraído para ser utilizado como labor de cigarrillo para liar.

Por tanto ese centro directivo considera *mientras que este producto no disponga de una clasificación específica dentro de la Directiva 2011/64/UE o exista un pronunciamiento expreso por parte de los servicios de la Comisión Europea, este Centro Directivo considera que está sujeto al Impuesto sobre las Labores del Tabaco y debe tributar como “otras labores del tabaco”*.

- ***Preparados para fumar en pipa de agua***

Acerca de la consideración fiscal de este producto, la Dirección General de Tributos se ha pronunciado en su consulta V2927-17, en la que la consultante está interesada en la importación y comercialización posterior, en el territorio de aplicación del Impuesto sobre las Labores del Tabaco, de un producto consistente en una mezcla de materias vegetales, distintas del tabaco, impregnado con azúcares, glicerol y otros productos, en envases de unos 50 gramos cada uno, que se consumiría mediante inhalación de los vapores producidos por calentamiento del producto con carbón vegetal en una pipa de agua.

En su resolución tras analizar numerosos artículos de la Ley 39/1992 de Impuestos Especiales, la Directiva 2014/40/UE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 3 de abril de 2014, relativa a la aproximación de las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas de los Estados miembros en materia de fabricación, presentación y venta de los productos del tabaco, esa Dirección concluye como veremos más adelante que este compuesto se encuentra sujeto al Impuesto sobre las Labores del Tabaco.

Otro de estos novedosos preparados es el conocido, gel de shisha. Este gel está compuesto por melaza, hecha de diferentes sabores, que usualmente, están libre de algún tipo de aditivos (nicotina, alquitrán...) pero que se consume de la misma forma que el tabaco para pipas de agua, aunque también se puede combinar con hierbas o tabaco impregnado.

En lo que respecta a la fiscalidad de este producto, la Dirección General de Tributos no se ha pronunciado al respecto acerca de su tratamiento fiscal y su posible sujeción al ILT, en cambio, el Departamento de Aduanas e I.EE. de Madrid, en su decisión relativa a información arancelaria vinculante del 14 de diciembre de 2020, han considerado su no sujeción al impuesto, ya que tras examinarlo, han considerado que se trata de un gel hecho con una base de glicerina, agua y aromatizantes naturales (concentrado de frutas), por lo que al no contener nicotina, ni tabaco ni alquitrán, es considerado como un producto químico consistente en una solución, a pesar de ello, la Agencia de Administración Tributaria ha venido considerándolo como un producto sujeto a las Labores del Tabaco por su analogía con los compuestos de vegetales con o sin tabaco.

Con respecto a los aromatizantes, tal y como detalla el dictamen expedido por el Laboratorio Central de Aduanas e II.EE con fecha 26 de noviembre de 2019, a efectos de su clasificación arancelaria se considera una preparación de la industria química no citada expresamente en el Arancel, por lo que se clasifica como un producto no incluido en el ámbito objetivo del Impuesto sobre las Labores del Tabaco, Ley 38/1992 de Impuestos Especiales.

- ***Trozos de hoja de tabaco***

La Dirección General de Tributos se ha pronunciado en su consulta V1300-15 de 28 de abril de 2015, en la que el consultante pretende comercializar al por menor hojas de tabaco cortadas en trozos irregulares, en envases de unos 100 gramos con el objetivo de perfumar el ambiente, indicando que el producto declina “toda responsabilidad por uso distinto del indicado”. En su consulta, la consultante indica que el producto únicamente se va a destinar a perfumar el ambiente, y que solamente puede ser objeto de ser fumado mediante un proceso de transformación industrial, para ello el envase incorpora varias indicaciones en italiano.

La Subdirección General Químico-Tecnológica del Departamento de Aduanas de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, procede a analizar muestras recibidas junto con la consulta, para que así determine cuales son los productos que contiene este compuesto.

Esta subdirección comprueba que está constituido por hojas de tabaco enteras y desvenadas, en forma de trozos irregulares en cuanto a tamaño y forma, así como trozos presumiblemente procedentes de la manipulación de las hojas o

de la elaboración de productos acabados . Los análisis realizados indican que el producto contiene sustancias que aportan aromas similares a los que habitualmente se utilizan en las labores de tabaco.

Tal como se presenta el producto no puede ser fumado directamente. Sin embargo, si se somete a un proceso de picado si es posible utilizarlo como picadura y fumarlo”

Por consiguiente, esa Dirección atendido al artículo 59 visto anteriormente, considera que la transformación necesaria para que sea susceptible de ser fumado es una simple picadura realizado mediante un proceso industrial, que puede ser llevada a cabo por el consumidor final del producto.

Igualmente, tras la realización del análisis por la Subdirección General Químico-Tecnológica del Departamento de Aduanas de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, el Comisionado para el Mercado de Tabacos analizando su composición requiere que el producto incorpore las advertencias sanitarias establecidas por el Real Decreto 1079/2002, de 18 de octubre, por el que se regulan los contenidos máximos de nicotina, alquitrán y monóxido de carbono de los cigarrillos, el etiquetado del tabaco, así como las medidas relativas a ingredientes y denominaciones de los productos del tabaco.

Por lo que, a juicio de esa Dirección General entiende que el producto analizado se trata de una labor del tabaco sujeta al Impuesto sobre las Labores del Tabaco.

Como se ha comentado anteriormente, el Tribunal Supremo se ha pronunciado al respecto en su sentencia del 26 de febrero de 2019 y la Sentencia

del Tribunal de Justicia de la Unión Europea en su sentencia de 6 de abril de 2017 que igualmente determina las hojas del tabaco sujetas al Impuesto sobre las Labores del Tabaco.

Ante esta gran controversia que afecta a los tribunales y las numerosas consultas que se plantean a la Dirección General de Tributos, la legislación española no ha sido actualizada, o modernizada para adaptarse a estas nuevas circunstancias que han sido descritas anteriormente, a consecuencia de ello y para un análisis más profundo de la situación tributaria de estos compuestos, se proponen las siguientes,

V. PROPUESTA DE REFORMA LEGISLATIVA

El Impuesto sobre las Labores del Tabaco es un Impuesto que nace de la necesidad de disuadir el consumo del tabaco, principalmente por los productos nocivos que habitualmente se han encontrado en los cigarrillos tradicionales, como son el alquitrán, arsénico, nicotina, entre otros, y en consecuencia, en atención a las políticas sanitarias, nace este impuesto, con el objetivo de incrementar el precio del tabaco y, en cierta forma no se produzca un consumo excesivo del mismo.

Por ello, son numerosas las veces que el Ministerio de Sanidad se ha pronunciado al respecto, entre ellas, la Unidad de Prevención del Tabaquismo en la nota publicada por el Ministerio de Sanidad, consumo y Bienestar Social el día 4 de febrero de 2019 acerca de las consideraciones de tipo sanitario y legal de los productos de tabaco por calentamiento, derivada de la necesidad de esclarecer los productos novedosos derivados del tabaco.

En la referida nota, hace referencia a la consideración fiscal que hace la Dirección General de Impuestos Especiales y de Tributos sobre Comercio, en la que analizan un dispositivo electrónico, fabricado por la empresa estadounidense Philip Morris, que consta de un cigarrillo electrónico, por un lado cuenta con un dispositivo electrónico que cuenta con una batería y por otro lado, con un cigarrillo que cuenta con hojas de tabaco que son calentadas sin llegar a la combustión. Esa dirección considera que mientras que no exista una clasificación específica que grave el producto en específico, *“provisionalmente hasta que este producto no disponga de una clasificación específica dentro de la Directiva 2011/64/UE o exista un pronunciamiento expreso por parte de los servicios de la Comisión Europea, este Centro directivo considera que está sujeto al Impuesto sobre las Labores del Tabaco y debe tributar como “otras labores del tabaco”*.

Eso sí, solo puede tributar como labores del tabaco el cigarrillo, en cambio el dispositivo electrónico no se encuentra sujeto a Impuestos Especiales en tal caso se encontraría sujeto al Impuesto sobre el Valor Añadido, ya que únicamente estamos ante un dispositivo que contiene una batería, por lo que no se podría atender a su finalidad.

Además en la misma nota el Ministerio de Sanidad se analiza el compuesto de estos cigarrillos, considerando que, aparte de llevar hoja de tabaco, también contiene aditivos como son la nicotina, glicerina, propilenglicol, un alcaloide que se utiliza como insecticida natural, y conocida por su elevada toxicidad, encontrando además presencia de pirolisis y de un compuesto proveniente del plástico que se encuentra en el filtro, quedando más que demostrada su nocividad y daño que produce al cuerpo humano.

Por lo que es más que claro la necesidad tanto a nivel sanitario como fiscal de la creación de un Impuesto que grave este vacío en el que se encuentran estos productos. A pesar de la necesidad, es difícil adaptar la legislación que ya tenemos a estos nuevos productos de fumar, ya que el Impuesto sobre las Labores del Tabaco, ha sido creado con el objetivo de gravar todas las labores del tabaco, pero tal y como se encuentra redactado, y como muchos tribunales han mencionado numerosas veces, únicamente tributa por este impuesto los compuestos que cuentan con hojas de tabaco en todos sus compuestos, ya sea picada, en hoja, impregnada...

Llegados a este punto, tras analizar la toxicidad de todos estos productos novedosos para fumar, es necesario realizar una propuesta de ley para así poder equiparar los dispositivos susceptibles de liberación de nicotina, los productos a base de hierbas y los productos por calentamiento, con los productos del tabaco.

Esta propuesta se basa en una modificación del ámbito objetivo del Impuesto sobre las Labores del Tabaco, así como sus definiciones para así conseguir adaptar en cierta forma la normativa actual nacional a estas nuevas formas de fumar que han ocurrido durante estos últimos años.

Artículo 56. Ámbito objetivo.

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

1. Los cigarros y los cigarrillos.
2. Los cigarrillos.
3. La picadura para liar.

4. Los compuestos susceptibles de ser fumado, fabricado con objetivo de ser inhalado a base de glicerina en todos sus estados y composiciones.

5. Los compuestos fabricados con el objetivo de ser fumados en pipa de agua en todos sus estados y composiciones.

6. Cualquier compuesto elaborado con el objetivo de ser fumados a base de glicerina o propilenglicol, ya estén elaborados con tabaco o con cualquier otra sustancia no prohibida que no contenga tabaco.

7. Los demás productos para fumar, elaborados con tabaco o cualquier otra sustancia no prohibida que no contenga tabaco, además de los fabricados a base de glicerina, propilenglicol o cualquier sustancia que se pueda similar a estos que, por su contenido y presentación sean susceptibles de ser fumados, independientemente de su estado y presentación.

(...)

Artículo 59. Conceptos y definiciones.

1. A efectos de este impuesto tendrán la consideración de cigarros o cigarrillos, siempre que sean susceptibles de ser fumados sin transformación y estén destinados exclusivamente a ello, dadas sus propiedades y las expectativas normales de los consumidores:

a) Los rollos de tabaco provistos de una capa exterior de tabaco natural.

b) Los rollos de tabaco con una mezcla de tripa batida y provistos de una capa exterior de tabaco reconstituido del color normal de los cigarros que cubre

íntegramente el producto, incluido el filtro si lo hubiera, pero no la boquilla en el caso de los cigarrillos con boquilla, cuando su masa unitaria sin filtro ni boquilla sea igual o superior a 2,3 gramos y no supere los 10 gramos y su perímetro, al menos en un tercio de su longitud, sea igual o superior a 34 milímetros.

Estas labores tendrán la consideración de cigarrillos o cigarrillos según que su peso exceda o no de 3 gramos por unidad.

2. Tendrán igualmente la consideración de cigarrillos o cigarrillos los productos constituidos parcialmente por sustancias distintas del tabaco, pero que respondan a los demás criterios del apartado anterior.

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

Igualmente tendrán la consideración de cigarrillos los rollos de tabaco que mediante una simple manipulación no industrial se introducen en fundas de cigarrillos o se envuelven en hojas de papel de fumar.

El rollo de tabaco a que refiere el párrafo anterior será considerado, a efectos de la aplicación del impuesto, como dos cigarrillos cuando tenga una longitud superior a 8 centímetros, sin sobrepasar los 11 centímetros, y como tres cigarrillos cuando tenga una longitud superior a 11 centímetros, sin sobrepasar 14 centímetros, y así sucesivamente con la misma progresión.

Para la medición de la longitud no se tendrá en cuenta ni el filtro ni la boquilla.

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

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

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

5. A efectos de este impuesto tendrá la consideración de picadura para liar el tabaco para fumar tal como se define en el apartado anterior, siempre que más del 25 por ciento en peso de las partículas de tabaco presenten un ancho de corte inferior a 1,5 milímetros.

Tendrá igualmente la consideración de picadura para liar el tabaco para fumar en el que más del 25 por ciento en peso de las partículas de tabaco presenten un ancho de corte igual o superior a 1,5 milímetros, vendido o destinado a la venta para liar cigarrillos.

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

contengan tabaco no tendrán esta consideración cuando se justifique que tienen una función exclusivamente medicinal.

7. A efectos de este impuesto tendrán la consideración de compuesto susceptible de ser fumado, cualquier producto elaborado con el objetivo de ser inhalado, siempre que no requiera un proceso de transformación y exija un proceso de combustión, o que mediante calentamiento sea susceptible de ser fumado, siempre que estén destinados exclusivamente a ello dadas sus propiedades y las expectativas normales de los consumidores:

a) Se engloba dentro de los productos susceptibles de ser fumados cualquier producto derivado de la industria química a base de glicerina y que, mezclado junto con otros productos como pueden ser, el propilenglicol, aromas, hierbas naturales y/o derivados sean susceptibles de ser fumado mediante calentamiento o combustión.

b) Cualquier producto derivado de la industria química, que tengan la condición de producto nocivo para la salud, siempre que, tras ser analizado por el Órgano competente así lo determine.

8. Tendrán igualmente la consideración productos de ser susceptiblemente fumado, cualquier producto impregnado de las sustancias mencionadas en el apartado anterior.

9. Tendrán igualmente la consideración de productos susceptible de ser fumado los productos constituidos exclusiva o parcialmente por sustancias de tráfico no prohibido que no sean los productos mencionados en el apartado anterior del presente artículo, pero que respondan a los restantes criterios

establecidos en el apartado 3 anterior. No obstante, los productos que contengan cualquier sustancia mencionada en el apartado 1 del presente artículo no tendrán esta consideración cuando se justifique que tienen una función exclusivamente medicinal siempre que el Órgano competente así lo establezca.

10. A efectos de este impuesto tendrá la consideración de fabricante la persona que finaliza el proceso de transformación del producto para acondicionarlo para su venta al público.

Con esta propuesta, y cumpliendo su objetivo quedan incluidos dentro de las Labores del Tabaco todos los productos analizados en el apartado anterior, dejando un marco legislativo abierto, en el artículo 56.7 de la propuesta de Ley, a cualquier producto novedoso que se pueda crear y que no se encuentre recogido en la presente propuesta de Ley por su futura creación.

Por finalizar, y debido a los grandes cambios que están surgiendo con estas nuevas formas de fumar, se sugiere una revisión periódica en la que se actualicen los nuevos términos y productos que salgan al mercado, fruto de la innovación en estos tipos de productos y que hasta el momento no se encuentran legislados ni englobados dentro de las Labores del Tabaco, y que hacen que a los legisladores le sea difícil su inclusión.

VI. CONCLUSIONES

La fiscalidad del tabaco ha estado durante las últimas décadas en el punto de mira de todos los países. El Impuesto sobre las Labores del Tabaco es uno de los impuestos con mayor capacidad recaudatoria, incrementando en más del triple su precio de venta.

Y es que, este impuesto se hace necesario y uno de los más importantes, con la necesidad de disuadir este consumo de tabaco tan dañino para la salud, tanto es así, que el estado ha tenido que poner en marcha la ley 42/2010, de 30 de diciembre, por la que se modifica por la que se modifica la Ley 28/2005, de 26 de diciembre, de medidas sanitarias frente al tabaquismo y reguladora de la venta, el suministro, el consumo y la publicidad de los productos del tabaco entre cuyos objetivos está el avanzar en la protección de la salud de los ciudadanos ampliando la prohibición de fumar en espacios públicos cerrados y colectivos”, y es que es la propia OMS la que alienta los países a aplicar políticas contra el tabaquismo para de esta forma conseguir limitar el consumo, ya que se considera una medida eficaz para conseguir disuadir el consumo en los grupos con rentas más bajas y así impedir de cierta forma que los jóvenes comiencen a fumar.

En cambio, la evolución de las tecnologías hacen que cada vez nazcan nuevas formas de fumar, nuevos cigarrillos o aparatos susceptibles de liberación de nicotina compuestos por sustancias no prohibidas, o sistemas innovadores que hacen que cada vez más jóvenes se habitúen a su consumo, e incentivan el consumo de estas nuevas formas de fumar, pasando por modas, cada vez más establecidas en los jóvenes llegando incluso a poder consumir este tipo de

productos dentro de los establecimientos, hecho que causa que cada vez se extienda su consumo.

Todo lo contrario ocurre con la legislación, ya que debido a estos avances han hecho que la legislación española se quede atrasada, creando un vacío en el que los legisladores no pueden aplicar las Labores del Tabaco a estas nuevas formas de fumar, y es que al no tener una base legislativa sostenible en la que se puedan apoyar para determinar la sujeción al impuesto de estos productos novedosos, se les hace difícil poder aplicar estas labores a los novedosos productos derivados del tabaco o similares al mismo tiempo que cada vez con más frecuencia salen nuevos productos al mercado y se consumen a diario.

Por ello, es necesario realizar una reforma legislativa, que como desde hace años viene sonando, englobe todos estos productos novedosos y se encuentren sujetos a las Labores del Tabaco, y que hasta el momento no ha sido anunciada.

VII. BIBLIOGRAFÍA

- **Informes y otros documentos**

- ALTADIS. Fiscalidad del Tabaco. abril 1, 2013.
<https://www.altadis.com/prensa/fiscalidad-deltabaco/>.
- Centers for Disease Control and Prevention. Smoking & Tobacco Use: Basic Information: About Electronic Cigarettes (E-Cigarettes). febrero 24, 2020. https://www.cdc.gov/tobacco/basic_information/e-cigarettes/about-e-cigarettes.html
- Comisión Europea. Propuesta para una Directiva del Parlamento y del Consejo sobre una aproximación de las leyes, regulaciones y previsiones administrativas de los Estados Miembros concernientes a la manufacturación, presentación y venta del tabaco y productos relacionados. COM/2012/0788 final, 2012/0366 (COD), 2012.
- Comisión Europea. Informe de la Comisión al Consejo sobre la Directiva 2011/64/UE relativa a la estructura y los tipos del impuesto especial que grava las labores del tabaco. COM (2018) 17 final. 2018.
<https://ec.europa.eu/transparency/regdoc/rep/1/2018/ES/COM-2018-17-F1-ESMAIN-PART-1.PDF>
- Departamento de Aduana e Impuestos Especiales, Agencia Tributaria. Nota del servicio Directiva 10/2019 de la directora del departamento de aduanas e impuestos especiales, de 2 de julio de 2019, sobre la

consideración de la hoja de tabaco como labor de tabaco tras la sentencia del Tribunal Supremo 752/2018 de 26 febrero de 2019.

- Encuesta Nacional de Salud de España 2017. Ministerio de Sanidad, Consumo y Bienestar Social. Disponible en: <http://www.msssi.gob.es/estadEstudios/estadisticas/encuestaNacional/encuestaNac2017/encuestaResDetall2017.htm> [Links]
- Informe OMS sobre la epidemia mundial de tabaquismo, 2019 Ginebra: Organización Mundial de la Salud; 2019. Licencia: CC BY-NC-SA 3.0 IGO.
- Infosalus. Fumar cachimba, ¿tan nocivo como el tabaco? Madrid: Infosalus; 2019 [consultado el 20/08/2020]. Disponible en: <https://www.infosalus.com/salud-investigacion/noticia-fumar-cachimba-tan-nocivotabaco-20190815081941.html>
- Ministerio de Sanidad. Informe sobre los cigarrillos electrónicos. Situación actual, evidencia disponible y regulación. 2020. Dirección General de Salud Pública. Disponible en: <https://www.mscbs.gob.es/ciudadanos/proteccionSalud/tabaco/docs/InformeCigarrilloselectronicos.pdf>
- Ministerio de Sanidad. Revisión sobre la fiscalidad del cigarrillo electrónico: Regulación europea y posibles escenarios para España. [Fiscalidad_cigarrillo_electronico.pdf](#) (mscbs.gob.es)

- Ministerio de Sanidad, Consumo y Bienestar Social (4 de febrero de 2019): Productos de tabaco por calentamiento: consideraciones de tipo sanitario y legal

- Observatorio Español de las Drogas y las Adicciones. Encuesta sobre Uso de Drogas en Enseñanzas Secundarias en España (ESTUDES) 2018. Madrid: Ministerio de Sanidad, Consumo y Bienestar social; 2018.
<https://www.efe.com/efe/espana/destacada/el-negocio-de-la-cachimba-florece-en-espana-al-borde-ley/10011-4441661>

- Observatorio Español de las Drogas y las Adicciones (OEDA). Encuesta sobre alcohol y otras drogas en España, EDADES 2019/20. Madrid: Ministerio de Sanidad. Delegación del Gobierno para el Plan Nacional sobre Drogas; 2021a. 93p. Disponible en:
https://pnsd.sanidad.gob.es/profesionales/sistemasInformacion/sistemaInformacion/pdf/2019-20_Informe_EDADES.pdf