

## IMPUESTO TABACO

### Sujeción de un producto novedoso de tabaco al Impuesto sobre las Labores del Tabaco.

<b>NUM-CONSULTA</b>	V4134-15
<b>ORGANO</b>	SG DE IMPUESTOS ESPECIALES Y DE TRIBUTOS SOBRE EL COMERCIO EXTERIOR
<b>FECHA-SALIDA</b>	23/12/2015
<b>NORMATIVA</b>	Ley 38/1992, artículos 58, 59 y 60.
<b>DESCRIPCION-HECHOS</b>	<p>La consultante tiene la intención de comercializar en España un novedoso producto de tabaco patentado que contiene tabaco en una presentación no convencional, tal y como manifiesta en el escrito de consulta, consta de dos secciones de filtros e incorpora los siguientes elementos que lo diferencian de los cigarrillos tradicionales:</p> <ul style="list-style-type: none"><li>- La lámina de tabaco está elaborada exclusivamente a base de tabaco en polvo reconstituido/procesado, conteniendo varios tipos de tabaco así como también de aglomerantes y humectantes: agua, goma guar, fibras naturales de celulosa y, por último, glicerina.</li><li>- Un film de aluminio recubriendo la lámina de tabaco, que impide la quema autosostenida del tabaco, y por tanto impide que el producto objeto de consulta pueda ser utilizado sin un soporte.</li><li>- Un tubo hueco de acetato que funciona como separador mecánico entre la lámina de tabaco y el primer filtro.</li><li>- Un filtro de film polimérico que elimina algunos de los componentes del aerosol (principalmente fenol).</li><li>- Un filtro de acetato de baja densidad en la boquilla.</li><li>- La envoltura exterior es de un papel especial, al igual que el papel que recubre la boquilla.</li></ul> <p>Dicho producto está diseñado para ser utilizado únicamente mediante un soporte, mediante su introducción en el mismo se inicia un proceso de calentamiento. Una vez alcanzada una determinada temperatura, se puede empezar a aspirar.</p>

**CUESTION-  
PLANTEADA**

Sujeción de dicho producto al Impuesto sobre las Labores del Tabaco, en caso de que se comercialice en España.

**CONTESTACION-  
COMPLETA**

El ámbito objetivo del Impuesto sobre las Labores del Tabaco está recogido en el artículo 56 de la Ley 3871992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales (BOE de 29 de diciembre), que dispone:

*“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.”*

Por su parte, el artículo 59 de la Ley de Impuestos Especiales recoge una definición detallada de las diferentes labores del tabaco:

*“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 cigarros 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 cigarros o cigarrillos según que su peso exceda o no de 3 gramos por unidad.*

*2. Tendrán igualmente la consideración de cigarros 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 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 cigarros, cigarrillos ni cigarrillos y que sean susceptibles de ser fumados. A estos efectos, se considerarán desechos de tabaco los restos de hojas de tabaco y los subproductos derivados del tratamiento del tabaco o de la fabricación de labores de tabaco.*

*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 tendrá la consideración de fabricante la persona que transforma el tabaco en labores del tabaco acondicionadas para su venta al público.”.*

Estas definiciones son concordantes con las establecidas en 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 (DOUE de 5 de julio).

A este respecto, conviene precisar que la Directiva no hace referencia expresa a este nuevo producto, la normativa fiscal de casi la totalidad de los Estados miembros no ha abordado la cuestión y todavía ni la Comisión Europea ni el Tribunal de Justicia de la Unión Europea en el ejercicio de sus respectivas competencias han expresado sus criterios al respecto.

Por tanto, la primera cuestión a dilucidar es si este producto forma parte del ámbito de aplicación de la Directiva 2011/64/UE y, por consiguiente, de su normativa de transposición interna, la Ley 38/1992. Y si así se determinase, la segunda cuestión a dilucidar es su clasificación dentro de las diferentes categorías de labores del tabaco.

En contestación a la primera cuestión, cabe destacar que, tal y como la consultante manifiesta en su escrito de consulta, el producto que pretende comercializar es un "novedoso producto de tabaco". En concreto, es una labor de tabaco que se consume mediante inhalación del aerosol producido por aplicación de una fuente de calor creada por una batería eléctrica y, por ende, este Centro Directivo considera que forma parte del ámbito de aplicación de la Directiva 2011/64/UE y de su normativa de transposición interna, la Ley 38/1992.

Ello en concordancia con el considerando número 2 de la aludida Directiva que establece:

*"La legislación fiscal de la Unión sobre los productos del tabaco tiene que garantizar el buen funcionamiento del mercado interior, asegurando al mismo tiempo un elevado nivel de protección de la salud, tal como exige el artículo 168 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea y habida cuenta de que el tabaco puede producir graves daños para la salud y de que la Unión es Parte contratante del Convenio marco de la Organización Mundial de la Salud para el Control del Tabaco (CMCT). Debe tomarse en consideración la situación existente en la actualidad en relación con las diversas clases de labores del tabaco."*

En cuanto a su clasificación dentro de las diferentes categorías de labores del tabaco, conviene señalar que, según manifiesta la consultante, el film de aluminio que recubre la lámina de tabaco impide la quema autosostenida del tabaco, y por tanto, no permite que el producto objeto de consulta pueda ser utilizado sin un soporte. Para su consumo es imprescindible la utilización de un dispositivo. Por tanto, al no ser susceptible de ser fumado como un cigarrillo de forma convencional, no corresponde su clasificación dentro de la categoría de los cigarrillos.

Tampoco responde a la definición de cigarro o cigarrillo puesto que no está provisto *"de una capa exterior de tabaco natural"* o *"de una capa exterior de tabaco reconstituido"*, según la consultante, *"la envoltura exterior es de un papel especial, al igual que el papel que recubre la boquilla."*

Por otra parte, todo el tabaco que contiene el producto objeto de consulta es un tabaco reconstituido. Si dicho tabaco, generalmente, por su rápida combustión y presentación en forma de lámina no es susceptible de ser utilizado como picadura para liar, menos aún, si está recubierto con un film de aluminio, como ocurre con el producto consultado. Por lo que este tabaco, tanto por su cantidad, como por sus características, no es susceptible de ser extraído del producto objeto de consulta para ser utilizado como labor para liar cigarrillos.

Por tanto, y 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*”.

En cuanto a la determinación de la base imponible, el artículo 58 de la Ley de Impuestos Especiales establece:

*“1. La base estará constituida:*

*a) Para la aplicación de los tipos proporcionales, por el valor de las labores, calculado según su precio máximo de venta al público, en expendedorías de tabaco y timbre situadas en la península o islas Baleares, incluidos todos los impuestos.*

*b) Para la aplicación de los tipos específicos, por el número de unidades.*

*2. A efectos de lo establecido en la letra a) del apartado anterior, los fabricantes e importadores comunicarán, en la forma que se establezca reglamentariamente, previamente a su comercialización, los precios máximos de venta al público por ellos establecidos para las distintas labores de tabaco, así como las modificaciones que en dichos precios introduzcan.”*

El tipo impositivo a aplicar a “*otras labores del tabaco*” es proporcional. A este respecto, el artículo 60 dispone:

*“1. El impuesto se exigirá conforme a la siguiente tarifa:  
(...)*

*Epígrafe 4 .– Las demás labores del tabaco: 28,4 por 100.*

*Las demás labores del tabaco estarán gravadas al tipo único de 22 euros por kilogramo cuando la cuota que resultaría de la aplicación del tipo establecido en el párrafo anterior sea inferior a la cuantía de este tipo único.*

*2. A los efectos de este artículo, por precio de venta al público para cada epígrafe se entenderá el precio máximo de venta al público, en expendedorías de tabaco y timbre situadas en la Península o Islas Baleares, incluidos todos los impuestos.*

*3. Las Leyes de Presupuestos Generales del Estado podrán actualizar el importe de los tipos únicos y de los precios de venta al público señalados en el apartado 1 de este artículo, en atención a la evolución del precio de venta al público de las distintas labores del tabaco.”*

Lo que comunico a Vd. con efectos vinculantes, conforme a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.