

**SECRETARÍA DE ESTADO DE HACIENDA
DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS
Consultas Vinculantes**

Documento seleccionado

Nº de consulta V0616-24

Órgano SG de Impuestos Especiales y de Tributos sobre el Comercio Exterior y sobre el Medio Ambiente

Fecha salida 09/04/2024

Normativa 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;
Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales;

Descripción de hechos La consultante tiene intención de comercializar en España un nuevo producto consistente en sticks calentados a base de hierbas, sin tabaco, con un contenido de 1,6% de nicotina, que se consumen mediante su calentamiento, sin combustión ni humo (Herbal Heated Sticks). Este producto no contiene tabaco en su composición, sino que es un combinado de diversas hierbas: rooibos reconstituido, principalmente, y en menor medida pulpa de madera y plantas solubles. A lo anterior, se añade glicerina, ácido benzoico, nicotina y aromas sin tabaco.

Para su consumo es necesario utilizar un dispositivo, que calienta el producto por debajo de los 270 grados centígrados. Por ello, la composición a base de hierbas está recubierta de un papel multicapa blanco y de una lámina de aluminio que impide la combustión. De este modo, el incremento de temperatura provoca la generación de un aerosol (no humo) y el producto se consume mediante inhalación.

Cuestión planteada La consultante desea saber si este producto está incluido en el ámbito objetivo del Impuesto sobre las Labores del Tabaco.

Contestación completa El artículo 2 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales (BOE de 29 de diciembre), enumera los impuestos que constituyen los impuestos especiales de fabricación, y dentro de estos se encuentra el Impuesto sobre las Labores del Tabaco. La determinación de su ámbito objetivo se encuentra en el artículo 56 de la Ley de Impuestos Especiales:

“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.”.

Este centro Directivo ya ha analizado el régimen aplicable al tabaco calentado en la consulta V4134-15, en la que se concluía que este producto debía considerarse dentro del ámbito objetivo del Impuesto sobre las Labores del Tabaco, en particular en la categoría de “los demás tabacos para fumar”.

En este mismo sentido cabe recordar la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (sentencia de 14 de marzo de 2024, f6 Cigarettenfabrik, C 336/22, EU:C:2024:226 apartados 29 a 34):

“29. Con carácter preliminar, es preciso determinar si el tabaco calentado está comprendido en el ámbito de aplicación de la Directiva 2008/118 como «producto sujeto a impuestos especiales», en el sentido del artículo 1, apartado 1, de dicha Directiva, y, más concretamente, si forma parte, conforme a la letra c) de esta disposición, de las «labores del tabaco, reguladas por [la Directiva 2011/64]», ya que esta última no menciona el tabaco calentado.

sustancias distintas del tabaco pero que respondan a los demás entones previstos, en particular, en el artículo 5, apartado 1, de la referida Directiva.

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

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

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

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

Una vez ha quedado establecido que el tabaco calentado está incluido en el concepto “tabaco para fumar” previsto 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 (DO L 176 de 5.7.2011, p. 24/36), y, como consecuencia de ello está incluido en el ámbito objetivo del Impuesto sobre las Labores del Tabaco dentro de la categoría “los demás tabacos para fumar”, para dar respuesta a la consulta planteada se debe considerar lo dispuesto en el artículo 59 de la Ley de Impuestos Especiales:

“(…)

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

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

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

(…)

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

(…).”.

Especiales, que regula la base imponible.

“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.”.

En cuanto al tipo impositivo aplicable, el artículo 60.1 de la Ley de Impuestos Especiales diferencia cuatro epígrafes, y así:

“(…)

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.”.

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