

## EL IMPUESTO ESPECIAL SOBRE LAS LABORES DEL TABACO<sup>1</sup>

---

**Por José Enrique Garrido Roselló**

Socio de Ariño y Villar, Abogados.

Julio de 2016

El primer gravamen armonizado en Europa sobre consumos específicos fue el impuesto sobre las labores del tabaco, que comenzó con los cigarrillos, muy intervenidos en los mercados nacionales. La armonización persiguió garantizar la libre circulación en condiciones de competencia real, sustentada en la libertad de precios y en la neutralidad de un impuesto de estructura mixta integrada por un gravamen proporcional al precio de venta y un gravamen específico por unidad de producto que compensara precios y tributación de labores.

Era evidente que esa estructura conllevaba que la carga impositiva global fuera variable, pues el gravamen proporcional sería tanto menor cuanto menor fuera el precio de venta y a la inversa. Para evitarlo, las Directivas permitieron a los Estados gravar los cigarrillos con un impuesto mínimo, que ha de ser igual para todos, pues un gravamen superior para los de menor precio supone que los de precio mayor satisfacen un impuesto global inferior, con lo que el fin de impedir la reducción de la carga fiscal por debajo del mínimo fijado quedaría vulnerado. La aplicación no discriminatoria del tipo global se eleva asimismo a principio esencial del impuesto y su neutralidad.

A pesar de la claridad y lo consolidado de las normas de armonización, la cultura monopolística e intervencionista de los Estados ha originado una copiosa

---

<sup>1</sup> Síntesis del estudio que se elaboró a raíz de la implantación en España de un doble gravamen mínimo a los cigarrillos distinto según su precio y de cuantía superior para los de menor precio de venta y norma similar para otras labores. Entre la bibliografía sobre Impuestos especiales, vid. González-Jaraba, M.: “El Sistema de Impuestos Especiales en España” y “Los Impuestos especiales de ámbito comunitario”; Fernández de Buján, A.: “Fiscalidad de los productos sometidos a Impuestos especiales”; Lauzurica Valdemoros, J.: “Los Impuestos especiales”.

jurisprudencia del Tribunal de Justicia sobre los monopolios del tabaco, caso del monopolio comercial español de venta minorista<sup>2</sup>, sobre el precio de los productos, rechazando precios mínimos de venta fijados por los Estados, y sobre la imposición fiscal, impidiendo impuestos distintos a las mismas labores.

La implantación en España de impuestos mínimos diferentes a los cigarrillos y otros productos del tabaco, según su precio de venta y de mayor carga tributaria para los de precio menor, ha llevado a la Comisión Europea a iniciar un procedimiento de infracción contra España por vulnerar la Directiva que armoniza la estructura y los tipos del impuesto especial que grava las labores del tabaco.

Estas son las cuestiones que se pasan a desarrollar.

## **I. El Derecho de la Unión sobre la imposición indirecta**

**1.** El Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (TFUE) en su artículo 113 (antiguo art. 93 TCE) dispone:

*“El Consejo, por unanimidad con arreglo a un procedimiento legislativo especial, y previa consulta al Parlamento Europeo y al Comité Económico y Social, adoptará las disposiciones referentes a la armonización de las legislaciones relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios, los impuestos sobre consumos específicos y otros impuestos indirectos, en la medida en que dicha armonización sea necesaria para garantizar el establecimiento y el funcionamiento del mercado interior y evitar las distorsiones de la competencia.”*

El Derecho primario sobre la armonización de la imposición indirecta persigue así: 1º) la garantía del establecimiento y funcionamiento del mercado interior<sup>3</sup> y 2º) la defensa de la competencia sin distorsión en el seno de la Unión.

Debe recordarse, sin embargo, que *“toda medida nacional adoptada en un ámbito que haya sido armonizado con carácter exhaustivo en el Derecho de la Unión”*, como es el caso del doble impuesto mínimo establecido en España, *“debe apreciarse a la luz de las disposiciones de la medida de armonización y no de las del Derecho primario”* [STJUE de 12 de noviembre de 2015 (C-198/14),

---

<sup>2</sup> STJUE de 26 de abril de 2012. ANETT (C-456/10).

<sup>3</sup> *“El mercado interior implicará un espacio sin fronteras interiores, en el que la libre circulación de mercancías, personas, servicios y capitales estará garantizada de acuerdo con las disposiciones de los Tratados”* (art. 26.2 TFUE; antiguo art. 14 TCE).

apdo. 40, o STJUE de 16 de julio de 2016 (C-458/14 y C-67/15), apdo. 50, y las citadas].

2. La norma que armoniza de modo completo este impuesto es la Directiva 2011/64/UE, de 21 de junio de 2011, que refunde y deroga las Directivas anteriores (cdo. 1 y art. 21) y *“fija los principios generales de la armonización de las estructuras y de los tipos del impuesto especial al que los Estados miembros someterán las labores del tabaco”* (art. 1)<sup>4</sup>. Su fundamento es el siguiente (cdos. 2, 3 y 9):

- (2) 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 [cita el art. 168 TFUE y el Convenio marco OMS para el Control del Tabaco].
- (3) Uno de los objetivos del Tratado [...] es mantener una unión económica que presente características análogas a las de un mercado interior y que implique una competencia sana. En lo que concierne al sector de las labores del tabaco, la realización de este objetivo presupone la aplicación en los Estados miembros de impuestos sobre el consumo de productos de

---

<sup>4</sup> La Directiva 2011/64/UE es hoy la última de una evolución iniciada por la Resolución del Consejo, de 21 de abril de 1970, que acordó introducir en etapas un *“sistema armonizado de impuestos sobre consumos específicos de labores del tabaco”*, que combinase *“un elemento proporcional con un elemento específico”*, y que en principio se aplicó a los *“cigarrillos”*. La Directiva 72/464/CEE estableció los principios y normas para la etapa inicial, que la Directiva 77/805/CEE modificó para la segunda etapa. La Directiva 79/32/CEE definió los productos incluidos en el tributo.

La realización del mercado interior (1 de enero de 1993) llevó a la Directiva de modificación 92/78/CEE y a las Directivas 92/79/CEE (*cigarrillos*) y 92/80/CEE (*resto de labores*) que ordenaron revisar periódicamente el impuesto en atención al funcionamiento del mercado europeo y a los objetivos del Tratado (art. 4 de ambas). Las propuestas de la Comisión de 1995 y 1998 dieron lugar a una refundición (Directiva 95/59/CE) y a breves cambios (Directiva 1999/81/CE). La nueva propuesta de 2001 dio origen a la Directiva 2002/10/CE que invocó la protección de la salud y la necesidad de que los Estados dispusieran de medios para enfrentarse a las guerras de precios o a nuevos productos que distorsionaban el mercado (cdos. 7 y 12). **La propuesta de 2008 persiguió una modificación profunda del impuesto para garantizar** el mercado interior, establecer condiciones más equitativas para los operadores y asegurar un elevado nivel de protección de la salud, con incremento de los niveles mínimos, y armonización con los cigarrillos del tributo aplicable a la picadura fina de tabaco (para liar). Se aprobó **la Directiva 2010/12/UE que modificó las Directivas 92/79/CE, 92/80/CE y 95/59/CE.**

Entre tanto, la Directiva 92/12/CEE estableció el régimen general de los productos objeto de impuestos especiales; luego derogada por la Directiva 2008/118/CE.

dicho sector que no falseen las condiciones de competencia y no obstaculicen su libre circulación en la Unión.

(9) En lo que concierne a los impuestos especiales, la armonización de las estructuras debe conducir, en particular, a que la competitividad de las diferentes categorías de labores del tabaco pertenecientes a un mismo grupo no sea falseada por los efectos de la imposición y que, en consecuencia, se realice la apertura de los mercados nacionales de los Estados miembros.

En síntesis: la armonización fiscal sobre el consumo de tabaco elaborado tiene por fin garantizar el buen funcionamiento del mercado interior y la apertura plena de los mercados nacionales, evitar toda distorsión en la competencia y asegurar un alto grado de protección de la salud, de modo que los efectos de la imposición no obstaculicen la libre circulación de los productos, ni falseen la competencia, en particular la competitividad de las diferentes categorías de labores pertenecientes a un mismo grupo.

**3.** La armonización del impuesto se articula desde su origen mediante las siguientes reglas, ya adelantadas:

1º) Libertad de precios.- Es el fundamento de la libre competencia<sup>5</sup>. *“Los imperativos de la competencia implican un régimen de precios libres para todos los grupos de labores de tabaco”* (cdo. 10 Directiva 2011/64/UE)<sup>6</sup>. De este modo, *“los fabricantes o, en su caso, sus representantes o mandatarios en la Unión, así como los importadores de terceros países determinan libremente los precios máximos de venta al por menor de cada uno de su productos para cada Estado miembro en que vayan a ser despachados a consumo”* (art. 15.1)<sup>7</sup>.

---

<sup>5</sup> Resolución del Consejo, de 21 de abril de 1970 (apdo. 2). Se estableció para los cigarrillos por la Directiva 72/464/CEE (cdo. 8º y art. 5.1), se reiteró y precisó por la Directiva 92/78/CEE (art. 1.4) y se concretó para las demás labores por la Directiva 92/79/CEE (art. 3.1), pasó a la Directiva de refundición 95/59/CE (cdo. 7 y art. 9.1) y se recogió de nuevo en la Directiva 1999/81/CE (art. 2.1).

<sup>6</sup> Cigarrillos, cigarros puros y cigarritos, picadura fina de tabaco destinada a liar cigarrillos y demás tabacos para fumar, según se definen por la Directiva (arts. 2 a 5).

<sup>7</sup> El concepto de fabricante se precisó en la Directiva 92/78/CE (cdo. 6º y art. 1.4); vid. también la Directiva 95/59/CE (cdo. 12) y la Directiva 2011/64/CE (cdo. 7).

La Directiva 2011/64/UE, al igual que las anteriores<sup>8</sup>, parece establecer ciertas modulaciones a esta regla (art. 15):

*“1. [...] (La libertad de precios) no impedirá la aplicación de las legislaciones nacionales sobre control del nivel de precios o sobre el cumplimiento de los precios impuestos, siempre que sean compatibles con la normativa de la Unión.*

*2. Con objeto de facilitar la percepción del impuesto especial, los Estados miembros podrán fijar un baremo de precios de venta al por menor por grupos de labores del tabaco siempre que cada baremo sea lo suficientemente amplio y diversificado como para corresponder realmente a la diversidad de productos originarios de la Unión.*

*Cada baremo será válido para todos los productos que pertenezcan al grupo de labores del tabaco al que se refiera, sin distinción fundada en la calidad, la presentación, el origen de los productos o de las materias empleadas, las características de las empresas o en cualquier otro criterio.”*

El Tribunal de Justicia ha interpretado restrictivamente esas facultades y ha impedido la fijación por los Estados de precios mínimos a las labores del tabaco.

Las SSTJCE de 7 de mayo de 1991. Comisión/Bélgica (C-287/89) [apdos. 11 a 17] y de 28 de abril de 1993. Comisión/Italia (C-306/91) [apdos. 19 y 11], recuerdan que el fin de la(s) Directiva(s) es “fijar los principios generales de armonización del régimen impositivo de los tabacos que, por sus características, entorpece [su] libre circulación [...] y el establecimiento de condiciones normales de competencia en este mercado”. Por tanto, el “control del nivel de los precios” a que alude la Directiva “sólo puede referirse a las legislaciones de carácter general destinadas a contener el alza de los precios” [STJCE de 21 de junio de 1983. Comisión/Francia (apdos. 22 y 23)<sup>9</sup>], y el “respeto de los precios impuestos” se refiere “a un precio que, una vez determinado por el fabricante o el importador y aprobado por la autoridad pública, se impone como precio mínimo y debe ser respetado como tal en todas las fases del circuito de distribución, hasta la venta al consumidor” (STJCE de 16 de noviembre de 1977. SA GB-Inno-BM, apdo. 64).

Por consiguiente, la Directiva “no autoriza(n) [...] a fijar los precios de las labores de tabaco infringiendo la norma de la libre determinación de los precios por el fabricante o el importador”. Incluso, aunque los Estados puedan “fijar un

---

<sup>8</sup> Directiva 72/464 (art. 5), Directiva 92/78 (art. 1) y Directiva 95/59 (art. 9).

<sup>9</sup> La STJCE de 13 de julio de 1988, condenó a Francia por no haber adoptado las medidas para la ejecución de la Sentencia de 21 de junio de 1983.

*baremo de precios de venta al por menor por grupo de labores de tabaco, el alcance de estas disposiciones es limitado*”, pues su objeto es “facilitar la percepción del impuesto especial y exigen que cada baremo sea lo bastante amplio y diversificado para corresponder realmente a la diversidad de los productos comunitarios”, y no permiten “que los Estados miembros impongan [...] un precio mínimo de venta al por menor en condiciones que infrinjan las disposiciones del [...] Tratado” [SSTJCE de 19 de septiembre de 2000. Comisión/Grecia (C-216/98), apdos. 25 y 16; ó de 27 de febrero de 2002. Comisión/Francia (C-302/00), apdo. 15)<sup>10</sup>].

A pesar de la claridad de esta doctrina, la cuestión volvió a suscitarse a raíz de la fijación de nuevos precios mínimos de venta. Se aducía que las Directivas se fundan en el artículo 93 TCE (art. 113 TFUE: armonización fiscal, no económica) que no prohíbe adoptar precios mínimos para la protección de la salud siempre que respeten el Derecho de la Unión [en especial, art. 28 TCE (art. 34 TFUE)<sup>11</sup>]. Se invocaba el Convenio Marco OMS para el control del tabaco, y la Recomendación del Consejo, de 2 de diciembre de 2002, sobre prevención del tabaquismo<sup>12</sup>; así como el artículo 30 TCE (art. 36 TFUE) que permite impedir o limitar el intercambio de mercancías en la Unión por razón de protección de la

---

<sup>10</sup> El Tribunal niega que el artículo 9 de la Directiva 95/59 [art. 15 Directiva 2011/64/UE] permita a los Estados fijar precios para garantizar un cierto nivel de ingresos fiscales y que esa medida disuadiera del consumo, y precisó que “*la fijación de un precio mínimo de venta al por menor por las autoridades públicas tiene como efecto inevitable limitar la libertad de los productores y de los importadores para determinar su precio máximo de venta al por menor, pues, en cualquier caso, este no podrá ser inferior al precio mínimo obligatorio*” [Comisión/Grecia (apdo. 21) y Comisión/Francia (apdo. 15)], y que la protección de la salud pública podía conseguirse “*de modo adecuado mediante un incremento de la tributación de las labores de tabaco que respete el principio de libre determinación de los precios*” [Comisión/Grecia (apdo. 31)].

<sup>11</sup> Prohibición entre los Estados miembros de “*restricciones cuantitativas a la importación*” y “*medidas de efecto equivalente*”. La STJCE de 7 de mayo de 1991. Comisión/Bélgica (C-287/89), apdo. 17, había dicho que constituye una medida de efecto equivalente un precio mínimo a un nivel que neutralice la ventaja sobre los competidores resultante de precios de coste inferiores.

<sup>12</sup> Convenio Marco (Decisión 2004/513/CE). Artículo 6: “2. Sin perjuicio del derecho soberano de las Partes a decidir y establecer su propia política tributaria, cada Parte tendrá en cuenta sus objetivos nacionales de salud en lo referente al control del tabaco y adoptará o mantendrá, según proceda, medidas como las siguientes: a) aplicar a los productos de tabaco políticas tributarias y, si corresponde, políticas de precios para contribuir al logro de los objetivos de salud [...]”. La Recomendación 2003/54 propone a los Estados miembros que adopten y pongan en práctica las medidas apropiadas en materia de precios de los productos del tabaco, a fin de disuadir del consumo (punto 7).

salud, pues la competencia de precios había aumentado la oferta de cigarrillos baratos, lo que no era deseable para la política sanitaria.

Las SSTJUE de 4 de marzo de 2010. Comisión/Francia (C-197/08); Comisión/Austria (C-198/08) y Comisión/Irlanda (C-221/08), afirman de nuevo:

*-[...] “la fijación de un precio mínimo de venta al por menor por las autoridades públicas conlleva que el precio máximo de venta [...] determinado por fabricantes e importadores no pueda ser [...] inferior a este precio mínimo obligatorio”. De ahí que “[u]na normativa que imponga dicho precio mínimo puede [...] afectar a la competitividad -[“distorsión de la competencia”]- al impedir que algunos de dichos fabricantes e importadores aprovechen los precios de coste inferiores para ofrecer precios de venta al por menor más atractivos” [sentencias Francia, apdos. 37 y 38; Austria, apdos. 29 y 30; Irlanda, apdos. 40 y 41].<sup>13</sup>*

*-Por tanto, un régimen estatal de precios mínimos “puede conllevar la supresión de las diferencias entre los precios de productos rivales y su convergencia hacia el precio del producto más caro”, y “afecta, pues, a la libertad de fabricantes e importadores para determinar su precio máximo de venta al por menor” [sentencias Francia, apdo. 41; Austria, apdo. 33; Irlanda, apdo. 45].*

*-“En cualquier caso [...] la Directiva [...] no se opone a una política de precios si no es contraria a [sus] objetivos [...] y, en especial, al de excluir la distorsión de la competitividad entre las diferentes categorías de labores del tabaco pertenecientes a un mismo grupo” [sentencias Francia, apdo. 47; Austria, apdo. 36; Irlanda, apdo. 48].*

Las Sentencias niegan que el Convenio Marco OMS y la Recomendación 2003/54 amparen la fijación de precios mínimos. Insisten en que la norma fiscal es eficaz para luchar contra el consumo y proteger la salud (STJCE de 5 de octubre de 2006. Valeško, C-140/05, apdo. 58), pues el incremento de la tributación lleva necesariamente a la elevación de precios sin que la libertad resulte afectada (STJCE de 19 de octubre de 2000. Comisión/Grecia (C-216/98), apdo. 31<sup>14</sup>) [Sentencias Francia, apdo. 52; Austria, apdo. 42, e Irlanda, apdo. 54].

Es más, el Tribunal afirma:

---

<sup>13</sup> Francia había impuesto un precio mínimo para los cigarrillos del 95% de su precio medio y prohibido la venta de labores a un “precio promocional contrario a los objetivos de salud pública”. Austria, un precio mínimo de cigarrillos del 92,75% y de picadura fina de tabaco del 90% del precio medio ponderado a lo vendido el año anterior. Irlanda un precio mínimo de venta de cigarrillos del 97% del precio medio ponderado del mercado para cada categoría de cigarrillos.

<sup>14</sup> Esta Sentencia ya había dicho: “32. [...] la capacidad de los fabricantes y de los importadores de no repercutir los aumentos del impuesto especial que grava sus productos está [...] limitada por la magnitud de su margen de beneficio, de modo que los aumentos del impuesto especial se repercuten tarde o temprano sobre los precios de venta al por menor”.

- si se desea “eliminar” toda “posibilidad de que los fabricantes o importadores absorban [...] el impacto de los impuestos sobre los precios de venta al por menor de labores del tabaco, mediante su venta a pérdida, los Estados miembros pueden, en especial, prohibir la venta de labores del tabaco a un precio inferior a la suma del precio de coste y del conjunto de los impuestos soportados, permitiendo al mismo tiempo que dichos fabricantes e importadores se beneficien efectivamente de la ventaja competitiva derivada de eventuales precios de coste inferiores” (sentencias Comisión/Francia, apdo. 53; Comisión/Austria, apdo. 43, y Comisión/Irlanda, apdo. 55).<sup>15</sup>

2ª) Neutralidad del impuesto.- Persigue que la imposición no distorsione la competencia. Se implantó en los cigarrillos un tipo *ad valorem* y otro tipo *específico*<sup>16</sup> que corrigiera el resultado fiscal derivado de un régimen de *precios libres* con un gravamen que tiene en cuenta todas las *unidades vendidas*, compensando libertad de precios y tributación de unos productos de gran interés fiscal [impuestos especiales más IVA desde la Directiva 92/79/CEE (art. 1.2)].

La neutralidad fue reforzada. El *impuesto específico* de los cigarrillos se fijaba “con relación a los [...] pertenecientes a la clase de precios más solicitada”<sup>17</sup>. La Directiva 2010/12/UE lo sustituyó por “el precio medio ponderado de venta al por menor” [“valor total de todos los cigarrillos despachados a consumo” (en un año) según su “precio de venta al por menor incluidos todos los impuestos, dividido por la cantidad total de cigarrillos”, y que se fija a más tardar el 1º de marzo siguiente (art. 8 Directiva 2011/61/UE)]. Por tanto, aunque la recaudación pueda depender de los precios, éstos se ven también influidos por la presión fiscal.<sup>18</sup>

---

<sup>15</sup> Se encuentra pendiente de resolver la cuestión prejudicial planteada por el Tribunal de Apelación de Bruselas (C-221/15) sobre la posibilidad de que los minoristas puedan vender labores a precio inferior al fijado por los fabricantes o importadores, aplicando descuentos. El Abogado General, en sus conclusiones, se opone a ello.

<sup>16</sup> Cigarrillos: Resolución de 21 de abril de 1970 (apdo. 2); Directiva 72/464/CEE (art. 4.1); Directiva 92/79/CEE (art. 1); Directiva 95/59/CE (art. 8). Demás labores (alternativa): Directiva 92/80/CEE (art. 3); Directiva 1999/81/CE (art. 2).

<sup>17</sup> Directiva 72/464/CEE (art. 8), Directiva 92/79/CEE (art. 2), Directiva 95/59/CE (arts. 13 y 16), Directiva 1999/81/CE (arts. 1 y 3) y Directiva 2002/10/CE (art. 1).

<sup>18</sup> Dice el considerando 14 de la Directiva 2011/64/UE: “Por lo que respecta a los cigarrillos, convendría garantizar condiciones de competencia neutras para los fabricantes, reducir la compartimentación de los mercados del tabaco y sustentar los objetivos en materia sanitaria. Por lo tanto, un requisito mínimo relacionado con el precio debería tomar como referencia el precio medio ponderado de venta al por menor, mientras que un importe monetario mínimo debería aplicarse a todos los cigarrillos. Por las mismas razones, el precio medio ponderado de venta al por menor debería utilizarse también como referencia para medir la importancia del impuesto especial específico con respecto a la carga fiscal total.”



La neutralidad proscrib[e] además toda aplicación discriminatoria. Impuesta también desde el inicio<sup>19</sup>, se recoge por la Directiva 2011/64/UE: *“El tipo de impuesto especial ad valorem y el importe del impuesto especial específico deberán ser los mismos para todos los cigarrillos”* (art. 7.2). En las demás labores de tabaco, en las que el impuesto especial puede ser ad valorem, específico o mixto, sus *“tipos impositivos o importes [...] se aplicarán a todos los productos que pertenezcan al grupo de tabaco elaborado correspondiente, sin distinción dentro de cada grupo, en cuanto a calidad, presentación, origen de los productos, materiales empleados, características de las empresas o cualquier otro criterio”* (art. 14.3)<sup>20</sup>.

La STJCE de 27 de febrero de 2002. Comisión /Francia (C-302/00), ya había dicho que un *impuesto mínimo más elevado* para los cigarrillos de tabaco rubio que para los de tabaco negro (fabricados casi exclusivamente en Francia) era contrario al artículo 8.2 Directiva 95/59/CE<sup>21</sup>, *“que exigen la aplicación de un único impuesto especial mínimo global e idéntico para todos los cigarrillos”* (apdo. 20). Asimismo señaló que *“un régimen impositivo sólo podía considerarse compatible con el artículo 95 TCE<sup>22</sup> si está estructurado de forma que se descarte cualquier supuesto en el que los productos importados hayan de soportar un gravamen más riguroso que los productos nacionales similares”* (apdo. 21; con cita de la STJCE de 15 de marzo de 2001. Comisión/Francia, apdo. 40).

Por consiguiente, el gravamen no puede discriminar entre productos de la misma clase, tipo, grupo o categoría, para evitar el falseamiento de la competencia. La legislación española, al establecer un importe global del impuesto especial sobre los cigarros y cigarrillos, cigarrillos y picadura para liar, distinto según su precio de venta al público y mayor para las labores de menor precio, vulnera la neutralidad del impuesto y discrimina negativamente unos

---

<sup>19</sup> Directiva 72/464/CEE (cdo. 5º y art. 4.2) y Directiva 95/59/CE (art. 8.2).

<sup>20</sup> Procede de la Directiva 92/80/CE (art. 3.2).

<sup>21</sup> Artículo 7.2 Directiva 2011/64/UE.

<sup>22</sup> Luego artículo 90; ahora artículo 110 TFUE: *“Ningún Estado miembro gravará directa o indirectamente los productos de los demás Estados miembros con tributos internos, cualquiera que sea su naturaleza, superiores a los que graven directa o indirectamente los productos nacionales similares. Asimismo, ningún Estado miembro gravará los productos de los demás Estados miembros con tributos internos que puedan proteger indirectamente otras producciones.”*

productos frente a otros del mismo grupo o categoría, que distorsiona la competencia y obstaculiza la libre circulación en el mercado interior.

4. La armonización del gravamen tiene un alto contenido técnico, que aquí es indiferente. No obstante, a efectos de este estudio, se recuerda que la Directiva 2002/10/CE, a fin de dotar a los Estados de medios para “enfrentarse a las guerras de precios o a la aparición de productos que [distorsionaban] el mercado”, autorizó a “recaudar un impuesto especial mínimo sobre los cigarrillos”, si bien “no [podía ser] superior a la cuantía del impuesto especial aplicable” a los de la “categoría de precios más solicitados”. La neutralidad impositiva quedaba así garantizada.

La Directiva 2010/12/UE y luego la Directiva 2011/64/UE dispone que “los Estados miembros” -sin perjuicio de la fiscalidad mínima establecida por la Unión- “podrán gravar con un impuesto especial mínimo los cigarrillos” (art. 8.6); aunque “sin perjuicio de la estructura mixta del impuesto y del porcentaje máximo del componente específico sobre la carga fiscal total” (art. 8.6 y cdo. 12). La Directiva no permite discriminación entre productos de la misma clase.

El resto de “grupos de tabaco elaborado” se gravan con “impuestos mínimos para todas las categorías” (cdo. 13), que podrán ser: “a) *ad valorem*, calculado sobre el precio máximo de venta al por menor de cada producto” fijado por fabricantes o importadores; “b) *específico*, expresado en importe por kilogramo o en el caso de los puros y los cigarrillos, por número de unidades”; o “c) *mixto*, formado por un elemento *ad valorem* y un elemento específico”. “Los Estados miembros podrán establecer un importe mínimo de impuesto especial en los casos en que el impuesto sea *ad valorem* o mixto” (art. 14.1); pero obviamente sin discriminar dentro de cada grupo de producto. En todo caso, el “*impuesto especial global* deberá ser, al menos, igual a los tipos o a los importes mínimos que determina para los cigarrillos puros o cigarrillos, la picadura fina de tabaco para liar cigarrillos, y los demás tabacos de fumar (art. 14.2).<sup>23</sup>

---

<sup>23</sup> Fue la Directiva 92/80/CEE la que permitió aplicar a las demás labores de tabaco un impuesto especial *ad valorem*, específico, o mixto, siempre que en este último caso el impuesto especial global (en porcentaje, kilogramos o número de piezas) fuera igual a ciertos tipos o importes mínimos.

Recuérdese que la neutralidad se garantiza, pues “los tipos impositivos o importes [...] se aplicarán a todos los productos que pertenezcan al grupo de tabaco elaborado correspondiente, sin distinción, dentro

5. En resumen: el impuesto debe ser neutral y la tributación no puede obstaculizar la libre circulación de los productos, ni falsear la competencia, discriminando entre labores de un mismo grupo, clase o tipo. Los Estados pueden establecer impuestos mínimos, pero su cuantía ha de ser igual para todas las labores del grupo en que se imponga. Incluso cuando se autorizó a recaudar un impuesto mínimo sobre los cigarrillos de precio inferior (lucha contra las guerras de precios o distorsión del mercado), éste no podía ser superior a la cuantía del impuesto aplicable a los cigarrillos de la clase de precios más solicitada.

La fijación estatal de precios mínimos afecta a la competitividad de los productos al impedir a fabricantes o importadores aprovechar sus costes inferiores para ofrecer precios de venta más atractivos. Por lo mismo, distorsiona la competencia un impuesto mínimo distinto y superior para las labores de tabaco que sean vendidas por debajo de un precio fijado por los Estados. Ambos supuestos llevan a la postre a la supresión de las diferencias de precios entre productos rivales y a la convergencia hacia el precio del producto más caro.

Finalmente, la elevación de los precios de las labores puede alcanzarse con el incremento de la tributación, que antes o después ha de trasladarse a precios. Si se quiere eliminar la posibilidad de que los fabricantes o importadores absorban el impacto de los impuestos mediante la venta a pérdida, puede prohibirse la venta de labores a un precio inferior a la suma del precio de coste y de la suma de los impuestos soportados, pero siempre ha de permitirse que fabricantes e importadores se beneficien de la ventaja competitiva derivada de costes inferiores.

## II. El Derecho español

1. El Impuesto sobre las Labores del Tabaco se regula en España por la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales. La Ley grava el consumo de cigarrillos y de picadura para liar con dos tipos impositivos (art. 60): *proporcional* (“*ad valorem*”) y *específico*. De este modo, “la base imponible estará constituida”: a) “Para la aplicación de los *tipos proporcionales*” (“*ad valorem*”) “por el valor de las labores, calculado según su *precio máximo de venta al*

---

de cada grupo, en cuanto a calidad, presentación, origen de los productos, materiales empleados, características de las empresas o cualquier otro criterio” (art. 14.3 Directiva 2011/64/UE).

*público, en expendedurías de tabaco y timbre situadas en la península o islas Baleares, incluidos todos los impuestos*<sup>24</sup>. b) “Para la aplicación de los tipos específicos”, “por el número de unidades” objeto de entrega a consumo (art. 58).

2. La tributación del tabaco ha experimentado un alza continua. En la anterior Ley 45/1985, de Impuestos Especiales, el tipo “*ad valorem*” de los cigarrillos era el 40% del precio de venta. Vigente ya la nueva Ley de 1992, el Real Decreto-ley 12/1996 sitúa el tipo en el 54%. A partir de 2005 la carga fiscal se eleva por normas que proclaman la lucha contra el tabaquismo, pero destacan la importancia recaudatoria del impuesto para financiar los gastos sanitarios e incluso paliar el déficit<sup>25</sup>. No obstante, la regulación se mantuvo neutral.

---

<sup>24</sup> La Ley 38/1992 obliga a “fabricantes e importadores” a comunicar, “previamente a [la] comercialización”, “los precios máximos de venta al público establecidos para las distintas labores de tabaco, así como [sus] modificaciones” (art. 58.2). La norma sectorial exige igual comunicación al Comisionado para el Mercado de Tabacos y la publicación de los precios en el BOE (cfr. art. 4.Dos de la Ley 13/1998, de 4 de mayo). Se trata de simples normas de control que no permiten intervenir en los precios.

<sup>25</sup> Real Decreto-ley 12/2005.- La subida se vinculó a la financiación de la sanidad. El tipo “*ad valorem*” de cigarrillos pasó al 54,95% y el específico de 3,99 € a 4,20 €/1.000 unidades. Los tipos “*ad valorem*” del resto de labores se incrementan en proporción.

Real Decreto-ley 1/2006.- Eleva de nuevo los tipos debido a la bajada de precios de los cigarrillos en perjuicio, se decía, de las políticas recaudatoria y sanitaria. El tipo “*ad valorem*” pasa al 55,95% y el específico a 6,20 €/1.000 cigarrillos. Los demás tipos “*ad valorem*” del resto de labores asimismo se elevan.

Real Decreto-ley 2/2006.- Sube otra vez los tipos (enfrentamiento Gobierno y productores) e implanta un importe mínimo para completar la recaudación y favorecer la subida de los cigarrillos de precios más bajos (art. 16.5 Directiva 95/59/CE). El tipo “*ad valorem*” pasó al 57%; el tipo específico a 8,20 €/1.000 unidades, y el impuesto mínimo se cifró en 55 €/1.000 cigarrillos. Se elevaron los tipos “*ad valorem*” de las demás labores.

Real Decreto-ley 10/2006.- Se justifica por falta de trasladado a precios de las subidas y del tipo mínimo (cigarrillos), y en la existencia de una fracción del mercado cuyos precios estaban debajo de los niveles sanitarios deseables. El tipo mínimo único de cigarrillos pasa a 70 €/1.000 para favorecer el aumento de precio de los que lo tenían más bajo, necesario para los objetivos de la política sanitaria.

Real Decreto-ley 8/2009.- Con fines de recaudatorios y sanitarios, el tipo específico de cigarrillos pasa a 10,20 €/1.000, y el impuesto mínimo a 91,30 €/1.000 unidades. Se implanta un impuesto específico y un impuesto mínimo para la picadura de liar dado el crecimiento de sus ventas y la bajada de su precio medio/kilo en un 15,60%. Se elevan también los tipos “*ad valorem*” del resto de labores.

Real Decreto-ley 13/2010.- El tipo específico de cigarrillos sube a 12,70 €/1.000, y el impuesto mínimo a 116,90 €/1.000 unidades. El impuesto específico de la picadura para liar pasa a 8 €/k y el impuesto mínimo hasta 75 €/k, pues decía que su implantación habían sido insuficientes para alterar el alza de su consumo, de modo que su tributación se acercaba a las dos terceras partes de los cigarrillos. Los tipos de las demás labores se incrementan en proporción similar a la fiscalidad global de los cigarrillos.

3. La Ley 16/2012, de 27 de diciembre, y el posterior Real Decreto ley 7/2013, de 28 de junio, establecen un distinto importe en la tributación según el precio de venta al público de las labores y de mayor carga tributaria para los productos de menor precio.

Así, los “cigarros y cigarritos” se gravan al tipo del 15,8%; se establece un impuesto mínimo al tipo único de 41,5 €/1.000 unidades, pero se incrementa a 44,5 € cuando el precio de venta sea inferior a 215 €/1.000 unidades. Los “cigarrillos” se gravan al “tipo proporcional” del 51% y al “tipo específico” de 24,1 €/1.000 cigarrillos; el importe del impuesto no puede ser inferior al tipo único de 128,65 €/1.000 cigarrillos, que asimismo se eleva a 138 € cuando el precio sea inferior a 196 €/1.000 cigarrillos. La “picadura para liar” queda gravada al “tipo proporcional” del 41,5% y al “tipo específico” de 22 €/k; el importe total no puede ser menor al tipo único de 96,5 €/k, que igualmente incrementa hasta 100,5 € cuando se le fije un precio de venta inferior a 165 €/k. Las demás labores del tabaco están gravadas al tipo único de 22 €/k, salvo que la aplicación del tipo diera un impuesto superior (art. 60).

Esta regulación rompe la neutralidad del impuesto, lesiona la competencia al discriminar negativamente a unos productos frente a otros dentro de una misma categoría o grupo de labores, impide a fabricantes e importadores aprovechar las ventajas competitivas derivadas de costes inferiores que les permitirían ofrecer precios de venta más atractivos, lleva a suprimir las diferencias de precios entre productos rivales y a la convergencia hacia el precio

---

Real Decreto-ley 12/2012.- Con fines recaudatorios y de reducción del déficit, modifica los epígrafes de la tarifa del impuesto y la definición de tabaco para fumar que asimila a la picadura para liar cuando se venda o destine a liar cigarrillos. En cigarrillos se revisa la estructura del impuesto incrementando el peso del componente específico frente al componente “ad valorem”, que se reduce en dos puntos, al objeto de alcanzar una combinación más equilibrada de elementos en la estructura mixta del impuesto.

Real Decreto-ley 20/2012.- Se introduce un tipo mínimo para cigarros y cigarritos: 32 €/1.000 unidades (existencia de cigarrillos de bajo precio que podía distorsionar el consumo). El tipo único mínimo en cigarrillos pasa a 119,10 €/1.000, pues el ascenso de sus precios tras la subida anterior y la poca eficacia del tipo mínimo vigente aconsejan la elevación de ese tipo único aplicable a los cigarrillos que se comercialicen por debajo de un precio determinado para evitar la proliferación de tabaco barato en consonancia con los objetivos de la política sanitaria. Además, en los cigarrillos se reduce el tipo proporcional de modo equivalente a la subida del IVA a fin de no generar distorsiones en su tributación global. La picadura de liar eleva su impuesto mínimo a 80 €/k, no sólo para mantener su niveles mínimos en relación con los de los cigarrillos, sino para proporcionar fondos que financien los gastos sanitarios y asegurar niveles deseables de tributación de aquellas labores del tabaco cuyos precios de venta al público se encuentran aún debajo de los umbrales aconsejables desde una perspectiva sanitaria.

del producto más caro, y distorsiona el mercado interior y la competencia intracomunitaria.

4. La Comisión Europea reaccionó contra esta regulación y requirió informe a las autoridades españolas; pero no inició procedimiento contra España al estar pendiente otro contra Italia por iguales motivos.

La STJUE de 9 de octubre de 2014 (C-428/13), ha declarado que la norma italiana que estableció un gravamen mínimo superior (115%) para los cigarrillos de precio menor a los de las categorías de precios más demandadas, infringía la Directiva que armoniza el impuesto y garantiza su neutralidad a fin de lograr la plena apertura de los mercados nacionales, la libre circulación de los productos y la competencia efectiva entre las mismas labores.

La Sentencia niega que el “objetivo de salud pública” amparase la medida italiana<sup>26</sup>, pues la Directiva ya la tiene en cuenta (cdos. 2, 14 y 16). El considerando 16 “precisa que el nivel impositivo es un factor que condiciona en gran medida el precio de los productos del tabaco y éste repercute, a su vez, en los hábitos de los consumidores”. Es más, el Tribunal de Justicia ya había declarado que “en lo tocante a los productos del tabaco, la normativa fiscal constituye un instrumento importante y eficaz de lucha contra el consumo de estos productos y, por tanto, de protección de la salud pública” (apdo. 35), y que “la Directiva [...] no impide a los Estados miembros emprender la lucha contra el tabaquismo y garantizar un elevado nivel de protección de la salud pública mediante la percepción de impuestos especiales” (apdo. 36).

Los servicios de la Comisión volvieron a ponerse en comunicación con las autoridades españolas para informarles que la citada Sentencia indicaba:

*"23 La Directiva 2011/64 tiene por objeto establecer los principios generales de la armonización de las estructuras y de los tipos del impuesto especial al que los Estados miembros someten las labores del tabaco. De sus considerandos 2, 3, 9 y 14, en particular, se desprende que el objetivo de la citada Directiva es garantizar el buen funcionamiento del mercado interior y condiciones de competencia neutras. Más concretamente, la armonización de las estructuras de los impuestos especiales no puede dar lugar a que se falsee la competencia en el sector del tabaco.*

*31 Si los Estados miembros hacen uso de la facultad de establecer un impuesto especial mínimo, conforme al artículo 8, apartado 6, de la Directiva 2011/64, tal normativa debe inscribirse en el marco definido por esta Directiva y no puede ir contra*

---

<sup>26</sup> Así fue invocado por varios Gobiernos que se personaron en el procedimiento; entre ellos, el Gobierno español que trataba con ello de defender su propia regulación.

*sus objetivos. Pues bien, el establecimiento de umbrales mínimos de imposición diferentes según las características o el precio de los cigarrillos ocasionaría distorsiones de competencia entre los diferentes cigarrillos y sería por tanto contrario al objetivo de garantizar el buen funcionamiento del mercado interior y condiciones de competencia neutras que persigue la Directiva 2011/164.”*

La Comisión solicitó a las autoridades españolas un calendario preciso sobre la acomodación del Derecho interno al Derecho de la Unión, con remisión de un texto. Ante el silencio de España, el pasado 24 de noviembre la Comisión comunica que ha iniciado el procedimiento de infracción previsto en el artículo 258 TFUE, que concluirá en el Tribunal de Justicia y del que se puede esperar, conforme a su propia doctrina, la declaración de que la ley española infringe la Directiva del impuesto por gravar a los cigarrillos y a otras labores de tabaco de menor precio con impuestos mayores.

Téngase en cuenta que a pesar de la Ley española no determina precios mínimos de venta, prohibido por la Directiva y por el Tribunal de la Unión, el doble impuesto mínimo genera el mismo efecto perverso de dificultar a fabricantes o importadores aprovechar las ventajas competitivas derivadas de costes inferiores y ofertar mejores precios, lo que a la postre lleva a suprimir la diferencia de precios entre productos rivales y a la convergencia hacia el producto más caro, como ya había dicho el Tribunal de Justicia. El Tribunal también ha declarado que si los Estados quieren evitar la absorción de los impuestos y la venta a pérdida, pueden prohibir la venta de las labores a precio inferior a la suma del precio de coste y de los impuestos soportados; pero siempre han de permitir a las empresas más eficientes beneficiarse de las ventajas derivadas de menores costes. En suma, debe garantizarse el derecho de las empresas a no ser lesionadas por la imposición y el de los consumidores a adquirir un producto legal a precios inferiores a los fijados para sus labores por los grandes grupos tabaqueros.

## **DETALLES DE CONTACTO**

**ARIÑO Y VILLAR, ABOGADOS, S.L.P.**

Calle Serrano, 6. 5º, 3.  
28001 Madrid

José Enrique Garrido Roselló

Socio

T: +34 915779289

[jegarrido@arinoyvillar.com](mailto:jegarrido@arinoyvillar.com)

---

La presente publicación contiene información de carácter general, sin que constituya opinión profesional ni asesoramiento jurídico de este despacho.

© **ARIÑO Y VILLAR ABOGADOS, S.L.P.** Queda permitida la reproducción total o parcial del contenido de este documento siempre que vaya a ser destinado a fines no comerciales y que sea citada la autoría del mismo.