



Universidad de Jaén

Facultad de Ciencias Sociales
y Jurídicas

Trabajo Fin de Grado

**EL IMPUESTO SOBRE LAS
LABORES DEL TABACO Y
SU DISCUTIBLE
FUNCIONALIDAD
EXTRAFISCAL**

Alumno: Moral Soriano, Juan José

Tutor: López Espadafor, Carlos María

JUNIO, 2021

EL IMPUESTO SOBRE LAS LABORES DEL TABACO Y SU DISCUTIBLE FUNCIONALIDAD

INDICE

1. INTRODUCCIÓN	5
2. TRIBUTACIÓN DEL TABACO	5
2.1. Antecedentes históricos	7
2.1.1. Antiguo monopolio fiscal	7
2.1.2. Sistema actual europeo	8
2.2. Naturaleza y objeto del impuesto. Clases de tabaco a efectos del impuesto	10
2.3. Ámbito de aplicación	11
2.4. Hecho imponible	11
2.4.1. Devengo	13
2.4.2. Aspecto territorial del hecho imponible	14
2.4.3. Casos de no sujeción	14
2.4.4. Casos de exención	15
2.5. Sujetos pasivos	15
2.5.1. Contribuyente y sustituto	16
2.5.2. Repercusión del impuesto	16
2.6. Cuantificación	17
2.6.1. Base imponible	17
2.6.2. Tipo de gravamen	18
2.6.3. Cuota triburia	20

INDICE

2.7. Devoluciones del impuesto	20
3. LA NO CONFISCATORIEDAD DEL IMPUESTO SOBRE LAS LABORES DEL TABACO	21
4. FUNCIÓN EXTRAFISCAL DEL IMPUESTO SOBRE LAS TAREAS DEL TABACO	21
5. ARMONIZACIÓN FISCAL DEL IMPUESTO SOBRE LAS LABORES DEL TABACO	24
6. RELACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE LAS LABORES DEL TABACO Y OTROS IMPUESTOS	26
7. CONCLUSIONES	27
8. BIBLIOGRAFÍA	28
9. NORMATIVA	29
10. WEBGRAFÍA	30

Resumen

El impuesto del tabaco en España ha ido incrementándose en cuanto a su tributación de forma exponencial durante décadas, hasta llegar a nuestros días y, a pesar de ello, su consumo ha ido incrementándose entre la población adulta, así como entre los más jóvenes. Consecuentemente, es menester su estudio y reflexión, por lo que este trabajo que se presenta hará un recorrido sobre su regulación jurídica actual y las funciones del impuesto del tabaco como medida de reducción de uso, ya que se trata de una sustancia altamente tóxica para la población. Asimismo, se hará una revisión sobre lo que sucede tanto a nivel internacional como nacional en cuanto a los efectos del impuesto, así como un análisis del carácter extrafiscal del impuesto en cuanto a su eficacia.

Palabras clave: Impuesto, hecho imponible, gravamen, extrafiscalidad, tabaco.

Abstract

The tobacco tax in Spain has been increasing exponentially in terms of its taxation for decades, up to the present day and, despite this, its consumption has been increasing among the adult population, as well as among the youngest. Consequently, it is necessary to study and reflect, so this work that is presented will make an appeal on its current legal regulation and the functions of the tobacco tax as a measure of reduction of use, since it is a highly toxic substance for the population. Likewise, a review will be made of what happens both internationally and nationally in terms of the effects of the tax, as well as an analysis of the extra-fiscal nature of the tax in terms of its effectiveness.

Keywords: Tax, taxable event, encumbrance, extra-taxation, tobacco.

1. INTRODUCCIÓN.

El tabaco se trata de una sustancia que, a pesar de su nocividad contra la salud, resulta altamente consumida entre la población. Tan solo el 39,5% de los hombres de nuestro país nunca ha fumado, mientras que en las mujeres el porcentaje se encuentra en un 61.2%¹. Dada su toxicidad, para evitar de forma indirecta su consumo, resulta uno de los productos existentes con mas carga de impuestos sobre si mismo, además de estar altamente regulado (leyes antitabaco en espacios interiores públicos, prohibiciones de consumo de tabaco en espacios exteriores durante la pandemia por el COVID, obligación de impresión de advertencias sobre el consumo de tabaco en los propios productos, la numerosa publicidad para alentar la disminución del consumo de tabaco, etc.) Pero, ¿como puede incidir la utilización de los impuestos en el consumo de tabaco de la población? Más adelante lo podremos ver.

2. TRIBUTACIÓN DEL TABACO.

Antes de comenzar con la tributación específica del tabaco, es importante apuntar el sistema de tributación en el que nos encuadramos. En primer lugar, no podemos olvidar que nuestra Norma Suprema establece la tributación como un deber de todos los ciudadanos con el objetivo de sostener el sistema, de tal modo que en su artículo 31.1 declara que todos contribuirán a sostener el gasto público con su capacidad económica a través de un sistema tributario basado en los principios de igualdad y progresividad, en definitiva, basado en la justicia, deshechando cualquier rasgo confiscatorio. Es por ello, que todos, tanto españoles como extranjeros y los que tengan actividad profesional en el territorio español, tendrán que contribuir a las cargas públicas. Esto es regulado por el legislador a través de la tipificación del hecho imponible de todo acto o negocio jurídico económico. Así se establece que cada contribuyente deberá de aportar sólo lo que tenga capacidad económica de hacerlo². Según el Tribunal Constitucional ha declarado en diversas ocasiones que los tributos³ son un instrumento de política económica general que sirve de medio para recaudar ingresos y asegurar una mayor distribución de la riqueza (STC 46/2000, de 17 de febrero; 276/2000, de

¹ Instituto Nacional de Estadística. *Consumo de tabaco*. 2017. Visitado el 16 de febrero de 2021.

² SAINZ DE BUJANDA, F. 1991. *Lecciones de Derecho Financiero*, Univ. Complutense de Madrid, 5a edición. Madrid. P.107.

³ El concepto de tributo se recoge como una noción general, pues éste abarca tanto a los impuestos, las tasas y las contribuciones especiales.

16 de noviembre), asimismo, el Catedrático de Derecho Financiero y Tributario, López Espadafor⁴, lo enuncia innumerables veces a lo largo de sus obras, en donde relaciona el artículo 1.1, 31.1 y 131.1 de nuestra Constitución Española como la articulación de un Estado social y democrático de Derecho que distribuye el ingreso y el gasto público hacia una dimensión social del Estado y así, de este modo, justifica una justa distribución de la riqueza.

No podemos olvidar que el artículo 31.1 de la CE está directamente conectado con su apartado 2 donde vincula exclusivamente al Estado mediante Ley para establecer los tributos. Eso no quita que las Comunidades Autónomas y las Entidades Locales puedan establecer sus tributos, aunque de otra naturaleza, con los límites de la Constitución y Leyes Tributarias, pues será la Ley Estatal la que encauzará jurídicamente este poder a las entidades. Así conocemos el poder de estas entidades como la capacidad de organizar los ingresos y gastos, autorizarlos y en definitiva su potestad reglamentaria, administrativa y de gestión; derecho a percibir ingresos y a poder disponer de ellos para sufragar los gastos públicos.

Cuando nos referimos al tabaco, tenemos que tener en cuenta que de su precio, la mayor parte de él se trata de impuestos, cerca de un 80%. Otros productos, en especial los productos sometidos a impuestos especiales, al igual que el tabaco, tienen una tasa impositiva mucho más baja⁵. El por qué de su alta imposición lo veremos posteriormente.

Al hablar de un sistema impositivo, resulta imperativo hablar de la curva de Laffer. Ésta es un diagrama que muestra como varía la recaudación según la tasa impositiva establecida. Se representa en forma de parábola o “u” invertida. En el punto más bajo, si un producto no tiene impuesto alguno, la recaudación será igual a cero, ya que, aunque haya venta del producto no se obtendrá beneficio fiscal. En cambio, si los productos tienen unos impuestos excesivamente altos, la recaudación también será igual a cero, ya que no resulta proporcional pagar tal tasa impositiva. Es por eso que se debe establecer una imposición óptima, con unos impuestos no excesivamente altos. Este punto óptimo será variable según la situación económica y social de la población⁶ ya que nuestra la Constitución establece su progresividad como principio de justicia tributaria.

⁴ LÓPEZ ESPADAFOR, C. M. 2020. *Dimensión fiscal del derecho de la propiedad*. Los postulados del Derecho de la Unión Europea en materia tributaria desde la perspectiva del Derecho de propiedad. Dykinson. Madrid. P. 91.

⁵ ALTADIS. An Imperial Brands Company. *Fiscalidad del tabaco*. Visitado el 16 de febrero de 2021.

⁶ Economipedia. HACIENDO FACIL LA ECONOMÍA. *Curva de Laffer*. Javier Sánchez Galán, 31-03-2016. Visitado el 16 de febrero de 2021.

2.1. Antecedentes históricos.

Con la llegada a América de Cristóbal Colón en 1492, comienza a hablarse del consumo de tabaco por primera vez, al ser una planta descubierta en dicho continente, desconociéndose cuando fue descubierta por los colonos precolombinos. Allí, los indígenas consumían las hojas del tabaco liadas en una hoja de maíz seca y aspirando su humo quemado. Poco después, junto a otros muchos productos, el tabaco viajó a España y, posteriormente, al resto de Europa, extendiéndose rápidamente por su presencia de nicotina, que lo hacía adictivo⁷.

No fue hasta el siglo XVII cuando el tabaco empezó a producirse en fábricas, destacándola Real Fábrica de Tabacos de Sevilla y posteriormente, la de Cádiz, comenzando la gran producción de tabaco, rentabilizándolo, sacando provecho de éste, dejando de ser un producto plantado por los propios consumidores y algunos vendedores aislados. Es así como comienza el tabaco a pasar a manos del Estado, estando el inicio del monopolio fiscal en manos de los gobernantes como forma de enriquecimiento y control de dicha sustancia, pero sin un control cuidadoso como son los impuestos estables⁸.

2.1.1. Antiguo monopolio fiscal.

Fue Felipe III, a finales del siglo XVI, quien comienza a rentabilizar el tabaco con el establecimiento de las fábricas y el permiso para el cultivo de tabaco, ya que otros monarcas no aprobaban su consumo. En el siglo XVII, la Fábrica de Tabacos de Sevilla fue la principal productora de tabaco de España, pero ésta pasa a ser controlada por la Hacienda Real de forma breve, desde 1684 hasta 1687, control que se tornaba en definitiva en 1701. En 1717 se establece que todo el tabaco producido en Cuba sería comprado por la Hacienda Real para su abastecer a las Fábricas Reales de España. Durante los posteriores años, se observa como el Estado, mediante los Estancos (Estanco Peninsular, Estanco de Cuba, etc.), va adquiriendo el control total del monopolio tabaquero⁹.

El tabaco, al establecerse el monopolio fiscal español, se acaba convirtiendo en uno de los principales ingresos del Estado. Pero ante este monopolio forzoso, se erigieron vías subalternas en contra de estos sistemas: la principal fue el contrabando. Este supuso un

⁷ CurioSfera. *Historia del tabaco – Origen y expansión*. 14-01-2021. Visitado el 17 de febrero de 2021.

⁸ ELSEVIER. 2006. *Offarm*. Volumen 25. Número 9, páginas 98-104 (Octubre 2006). *El tabaco*. Juan Esteve de Sagra. Visitado el 18 de febrero de 2021.

⁹ Tabacopedia.com. *LA PLANTA DEL TABACO, ORIGEN DEL TABACO | HISTORIA DEL TABACO*. Visitado el 18 de febrero de 2021.

problema contra el control del Estado, ya que, con el paso de los años, la llegada de la burguesía y de los movimientos liberalistas y de libre mercado, no tenía sentido mantener el control absoluto en los Estancos Reales. Pero frente al contrabando y la gran pérdida de dinero de las arcas, se optó por liberalizar el cultivo y la venta del tabaco, eso si, con control del Estado¹⁰.

2.1.2. Sistema actual europeo.

La Unión Europea está constituida como una agrupación de países unidos inicialmente por una cuestión económica y por la proximidad territorial que se originaba tras la Segunda Guerra Mundial como medida para favorecer la cooperación territorial y disminuir las disputas interterritoriales. Los corrientes europeístas de principios del siglo XX dieron lugar a numerosas instituciones proeuropeístas de carácter privado pero que tuvo su primera plasmación en la creación de la Comunidad Europea del Carbón y del Acero (CECA), iniciándose el proceso de integración de la Unión Europea. Se fundamentaba en un mercado común con fines exclusivamente económicos. Posteriormente y debido a la necesidad de una armonización de políticas económicas se aprobó en Roma en 1957 los Tratados Constitutivos de la Comunidad Económica Europea y de la Comunidad Europea de la Energía Atómica entrando en vigor en enero de 1958. Con el paso de los años, se fueron incluyendo nuevos Estados y adquiriendo atribuciones en la Comunidad y en 1992 con el Tratado de Maastrich se cambió la denominación por Comunidad Europea hasta llegar al Tratado de Lisboa en 2007, donde se sustituyó por la Unión Europea, tal y como se encuentra en la actualidad, sumándose progresivamente en número los Estados del entorno, hasta llegar a contar con 28 integrantes. Hoy contamos con 27 tras la salida de Reino Unido¹¹. No obstante, lo que se inició como una unión con carácter económico, es hoy día mucho más como a continuación veremos.

La Unión Europea en relación a sus fines ha ido evolucionando y pasando por determinadas fases en un intento de unificación económica de los Estados pertenecientes a esta. En primer lugar, se permitió la libre circulación de mercancías y ciudadanos entre Estados miembros, seguido de una unificación en los criterios de actuación económica y fiscal de los países, y tras esto, se estableció la unificación monetaria, con la implantación del Euro como moneda de la Institución aplicable en todos los Estados Miembros salvo Dinamarca (y

¹⁰ La Vanguardia. *Tabaco: monopolio y corrupción en la España imperial*. ROSA DE BUSTOS. Publicado el 8 de septiembre de 2020. Visitado el 18 de febrero de 2021.

¹¹ MANGAS MARTÍN, A Y LIÑÁN NOGUERAS, D. J. 2016. *Instituciones de Derecho de la Unión Europea*. Tecnos Novena edición. Madrid. P. 27 y ss.

Reino Unido, no incluida como excepción por su reciente salida de la Unión Europea)¹². En materia fiscal la Unión Europea sigue la regla de armonización fiscal basada en los principios materiales de la justicia tributaria, presentándose como el inicio de la ampliación de competencias de la UE en materias fiscales¹³.

Como previamente hemos visto, se puede observar de forma clara el proyecto de unificación económico y fiscal de la Unión Europea. De esta forma, la Unión Europea a través de sus instituciones, promulga Directivas, Reglamentos y Dictámenes con carácter vinculante, con la intención de buscar la unificación normativa entre Estados, o Recomendaciones y Decisiones, siendo optativo su cumplimiento. Para garantizar el cumplimiento de las directivas, los Estados Miembros tienen un plazo de tiempo para transponer dicha directiva a su legislación nacional, sin embargo, en cuanto a los Reglamentos son directamente aplicables¹⁴.

Tras una breve introducción del sistema Europeo y de vuelta en el tema que nos concierne, podemos ver como la Unión Europea utiliza la Directiva 2011/64/UE, de 21 de junio de 2011, relativa a la estructura y los tipos del impuesto especial que grava las labores del tabaco, estableciendo unos criterios específicos aplicables por los Estados en la materia que nos ocupa, del Impuesto sobre las labores del tabaco¹⁵.

La Directiva 2011/64/UE, de 21 de junio de 2011, como recopilación de otras Directivas previas en un texto refundido, tiene una importancia fundamental por su gran por su directa o obligada incidencia en la normativa española al respecto, que la transpone con la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales¹⁶.

La importancia de la Directiva citada tiene como uno de sus objetivos fundamentales el mantenimiento de una competencia sana entre los Estados Miembros, de manera que enlaza la aplicación de impuestos en las labores del tabaco de tal modo, que se eviten falsear las condiciones de competencia y la obstaculización a la libre circulación por todo el territorio

¹² Fichas temáticas sobre la Unión Europea. Parlamento Europeo. *Historia de la unión económica y monetaria*. Visitado el 23 de febrero de 2021.

¹³ LÓPEZ ESPADAFOR, C. M. 2020. *Dimensión fiscal del derecho de la propiedad*. Los postulados del Derecho de la Unión Europea en materia tributaria desde la perspectiva del Derecho de propiedad. Dykinson. Madrid. P. 89.

¹⁴ Portal EUR-Lex. Access to European Unión Law. *Directivas de la Unión Europea*. Visitado el 23 de febrero de 2021.

¹⁵ 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 (texto codificado)*. Publicada en del DOUE de 5 de julio de 2011.

¹⁶ Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales. Publicada en BOE de 29 de diciembre de 1992.

comunitario. Del mismo modo, establece una catalogación unitaria de las diversas labores del tabaco, su clasificación y la conceptualización del fabricante, con el objetivo de obtener una imposición justa y uniforme en toda la Unión Europea.

2.2. Naturaleza y objeto del impuesto. Clases de tabaco a efectos del impuesto.

El Artículo 1 de la Ley de Impuestos Especiales nos indica que se trata de un impuesto especial, de naturaleza indirecta y que afecta a la fabricación del tabaco. El objeto, por tanto, tratará del propio tabaco, distinguiendo, como nos indican los artículos 56 y 59, entre cigarros y cigarrillos, cigarrillos, la picadura de liar y los demás tabacos de liar¹⁷.

Distinguimos como cigarros y cigarrillos el tabaco liado con hoja de tabaco en su exterior, siendo cigarro si su peso es superior a 3 gramos y cigarrillo cuando sea inferior. Tendrá consideración de cigarrillo cuando el tabaco sea sujeto por una hoja de papel de fumar y se fume en su forma original. En cambio, la picadura de liar consistirá en tabaco prensado en plancha para ser modificado sin manipulación industrial.

En primer lugar, analizando lo previamente expuesto, comenzamos refiriéndonos a la naturaleza del impuesto. Se trata de un impuesto indirecto, es decir, que grava la forma de producción, tráfico y consumo de productos. Esta imposición no es personal, sino que es objetiva, ésto es, que dependerá de las cualidades del producto gravado, no del consumidor ni del productor¹⁸.

Los impuestos especiales, según su normativa al respecto, se pueden clasificar en tributos indirectos, porque recaen sobre el consumo, independientemente de la capacidad económica del sujeto; reales, porque no depende de la persona que realiza el pago, sino del consumo realizado objeto del impuesto; objetivos, porque no depende de las características ni circunstancias del consumidor; instantáneos, porque se devengan exactamente en el momento que se produce el hecho imponible; y monofásicos, porque sólo se devengan en una fase del proceso, es decir, en el momento que de la fabricación¹⁹.

El impuesto sobre las labores del tabaco se trata además de un impuesto especial

¹⁷ Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales. Publicada en BOE el 29 de diciembre de 1992.

¹⁸ Bolsamanía FINANCIARRED. LA RED DE BLOGS DE WEB FINANCIAR GROUP. *Impuestos Indirectos*. José Trecet, publicado el 31 de julio de 2015. Visitado el 23 de febrero de 2021.

¹⁹ MATA SIERRA, M. T. 2018. *La armonización fiscal de los impuestos especiales*. Revista Jurídica de la Universidad de León, núm. 5. P. 41-64.

aplicables a determinados bienes objetos de aplicación de los impuestos indirectos, como pueden ser el alcohol, el tabaco, los hidrocarburos, siendo acumulable con otros impuestos indirectos, no obstante, no se puede hablar de doble imposición, ya que lo que se grava es este carácter especial de los productos (el tabaco, además del Impuesto sobre el Valor Añadido o IVA, soportará el gravamen del Impuesto sobre las Labores del Tabaco)²⁰.

2.3. Ámbito de aplicación.

Según lo expuesto en el artículo 3 de la Ley de Impuestos Especiales, el ámbito de aplicación será el territorio español, a excepción de las Islas Canarias, Ceuta y Melilla²¹. Sin embargo, los impuestos especiales no estarán exentos en dichos territorios, sino que se gravarán de forma independiente. Para ello, se utilizará en Canarias la Ley 1/2011, de 21 de enero, del Impuesto sobre las Labores del Tabaco y otras Medidas Tributarias²². En Ceuta y Melilla, en cambio, no se aplicará este impuesto como tal, sino que se utilizarán unos gravámenes complementarios relativos a la importación de productos, regulado en la Ley 8/1991, de 25 de marzo, por la que se aprueba el arbitrio sobre la producción y la importación en las ciudades de Ceuta y Melilla²³.

2.4. Hecho imponible.

En primer lugar, debemos definir el hecho imponible antes de poder entrar en las consideraciones que rondan tal concepto. Esta definición la podemos encontrar en el artículo 20 de la Ley General Tributaria, consistiendo en el hecho que genera el nacimiento de una obligación tributaria. Si el hecho imponible se realiza, da lugar a un tributo surgiendo en consecuencia deberes y obligaciones del sujeto, es por tanto concebido por un presupuesto jurídico independiente de cómo se generen las obligaciones, pero será el hecho imponible el que determine la clase de tributo y las prestaciones que integra.

Para su mejor comprensión es importante que antes de seguir distingamos la estructura del hecho imponible, pues de ese modo daremos luz a cuestiones posteriores. La estructura del hecho imponible es una cuestión doctrinal que los autores han ido desarrollando con el paso de

²⁰ Economipedia. HACIENDO FACIL LA ECONOMÍA. Impuestos Especiales. Paula Nicole Roldán, 01-05-2017. Visitado el 23 de febrero de 2021.

²¹ Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales. Publicada en BOE del 29 de diciembre de 1992.

²² Ley 1/2011, de 21 de enero, del impuesto sobre las labores del tabaco y otras medidas tributarias. Publicada en BOE del 4 de febrero de 2011.

²³ Ley 8/1991, de 25 de marzo, por la que se aprueba el arbitrio sobre la producción y la importación en las ciudades de Ceuta y Melilla. Publicada en BOE el 26 de marzo de 1991.

los tiempos, no obstante, la estructura que aquí se recoge, es la expuesta por Catedrático de Derecho Financiero y Tributario, López Espadafor²⁴, ya que su descripción detallada ayuda a entender el cómo, cuándo y porqué se da el hecho imponible.

El hecho imponible según el autor (López, 2017), se basa en dos aspectos fundamentales íntimamente relacionados y vinculados, pues dependerá de ellos la presencia o no de que por un acto u otro haya hecho imponible o no. Por ello, se pueden distinguir dos elementos, el elemento objetivo y el elemento subjetivo. Asimismo, el elemento objetivo dependerá de varios aspectos que describen la situación para que pueda darse el hecho, el acto o situación que genere el impuesto. Consecuentemente podemos hablar del aspecto material, el espacial, el elemento temporal y el cuantitativo. Así mismo, en cuanto al elemento subjetivo, podemos distinguir el aspecto territorial del sujeto, sus condiciones, características y cualidades.

Dentro del aspecto material del elemento objetivo del hecho imponible, nos encontramos el hecho en sí mismo, el acto que describe la situación relacionado con los demás aspectos y especialmente con el elemento subjetivo para que se produzca el hecho imponible, ya que en función de su naturaleza se configurará de una manera u otra, según el legislador lo haya acotado en su regulación jurídica.

En relación al aspecto espacial del elemento objetivo del hecho imponible, éste se constituye como un elemento delimitador frente al elemento subjetivo, pues vendrá vinculado al territorio en el que el acto se produzca. No obstante, este carácter territorial también tendrá su repercusión en función del elemento subjetivo, pues el hecho imponible puede darse en cualquier lugar del mundo, ya que el contribuyente puede ejercer en cualquier territorio extranjero pudiendo dar lugar al hecho, si se cumplen las circunstancias que genere la obligación del pago del impuesto. Además, la territorialidad es importante porque cada comunidad autónoma tiene sus propios tributos cedidos y que gravan actos en su propio territorio, esto lo podemos ver en el artículo 11 de la Ley General Tributaria.

El aspecto temporal incluido también en el elemento objetivo, conecta el devengo, es decir, el periodo impositivo en el que se produce. Este aspecto puede derivar a dos tipos de impuestos, los periódicos, en el que el hecho imponible se considera prolongado por todo el periodo impositivo y se devengarán al final; y a los impuestos instantáneos, en los que será en

²⁴ LÓPEZ ESPADAFOR, C. M. 2017. *Privilegios e inmunidades fiscales*. Presupuestos en la articulación de la norma tributaria para la toma en consideración de los aspectos relativos a privilegios e inmunidades. Tirant Loblanch. Madrid.

el propio acto y momento cuando se genere la obligación del pago del impuesto.

El aspecto cuantitativo, evidentemente, forma parte además del elemento objetivo por su necesidad de cuantificación para poder devengarse el impuesto. En definitiva, es la determinación concreta de la obligación y al igual que en los anteriores aspectos del elemento objetivo, también tendrá una conexión directa con el elemento subjetivo, pues dependerá, como ya sabemos, de la capacidad económica del sujeto. Será el factor cuantitativo el que espere la medida del hecho que se lleva a cabo, dando lugar a la determinación de que el tributo sea fijo o variable.

Y ya, por último, en cuanto al elemento subjetivo del hecho imponible, hemos de recalcar su gran importancia como hemos podido comprobar en los párrafos anteriores. Esto es debido porque dependerá de su condición, cualidades y características para que dé lugar un hecho imponible determinado, es decir, se asigna al sujeto que resulte gravado según la Ley Tributaria haya establecido que se ha producido un presupuesto objetivo con la relevancia necesaria para que se impute a un sujeto con efectos tributarios. Se pueden, no obstante, diferenciar dos formas diferentes para ser sujeto pasivo, según el autor (López, 2017), tanto como contribuyente, como sustituto, no obstante, esta clasificación se explicará en apartados posteriores. En definitiva, ser objeto pasivo de un tributo dependerá directamente de las circunstancias de éste en relación con el hecho imponible descrito en la Ley.

2.4.1. Devengo.

En primer lugar, antes de analizar el devengo, ¿que entendemos como tal? El devengo consiste en el momento en el que se entiende realizado un hecho imponible, y por tanto nacida una obligación. El momento de devengo tiene una gran importancia, pues hasta que no ha nacido la obligación no podrá ser satisfecho el impuesto en concreto²⁵.

En el artículo 7 de la Ley de Impuestos Especiales, se regula el devengo de estos, siendo adecuado a la circunstancia de cada producto. Pero antes de analizar el devengo, hay que tener en cuenta que el Impuesto de las Labores del Tabaco es un impuesto instantáneo, y monofásico.

Cuando nos referimos al carácter instantáneo del impuesto, nos referimos a que el pago de tal es único, sin ser prolongado en el tiempo. No resulta un pago periódico, que se repite en determinados periodos temporales, sino que una vez liquidado el pago se desvincula el

²⁵ Wolters Kluwer. Impuesto devengado. Visitado el 24 de febrero de 2021.

contribuyente de dicha imposición, sin perjuicio de futuros pagos que deba realizar²⁶.

En cambio, al hablar del carácter monofásico del impuesto, quiere decir que solo incide sobre una de las fases de la producción, sin que sea gravado en varias de ellas. Otros impuestos, como el Impuesto sobre el Valor Añadido, pueden ser plurifásicos y gravarse en distintas fases de la producción²⁷.

Retomando el artículo 7 de la Ley de Impuestos Especiales, vemos los momentos de devengo de los productos especiales. En los casos de producción, el impuesto se devengará a la salida de la fábrica, sin perjuicio de que se produzca depósito fiscal. En los casos de exportación, el devengo se producirá con la salida de la mercancía de la aduana territorial, salvo excepciones. En caso de entrega o venta a distancia, en el momento de recepción de la mercancía. En cualquier caso, es importante tener en cuenta el devengo, para no excederse con los plazos de pago del impuesto.

2.4.2. Aspecto territorial del hecho imponible.

En cuanto a la estructura territorial del hecho imponible se refiere, al lugar de realización donde el obligado debe de tributar, además de determinar la competencia de la Administración que debe de recaudar el tributo.

Una vez definido el hecho imponible, pasamos a considerar el aspecto territorial, para diferenciar el objeto del hecho imponible según el territorio. Y es que, según el artículo 5 de la Ley de Impuestos Especiales, estarán sujetos a cada comunidad los productos especiales que se fabriquen o importen en cada una de estas²⁸. Así mismo, este aspecto territorial del elemento subjetivo, tendrá una vinculación estrecha con sus circunstancias y condiciones, ya sea un elemento extranjero o nacional, porque dependerá en cualquier caso de dónde se realiza el hecho imponible y por quién, cuándo y cómo para establecer si existe un hecho imponible o no.

2.4.3. Casos de no sujeción.

Dentro del hecho imponible, es importante tener en cuenta los casos de no sujeción y la

²⁶ Derecho Financiero y Tributario. Clases de Impuestos. Javier García de Tiedra González, 8-10-2013. Visitado el 24 de febrero de 2021.

²⁷ Wolters Kluwer. Impuesto monofásico. Visitado el 24 de febrero de 2021.

²⁸ Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales. Publicada en BOE de 29 de diciembre de 1992.

exención. Al referirnos a no sujeción, se trata de casos en los que existe obligación²⁹.

El artículo 6 excluye de sujeción a los impuestos especiales las pérdidas de productos en fábricas, las pérdidas por fuerza mayor o caso fortuito o la destrucción de los productos en régimen suspensivo tras autorización de Administración. Además, el artículo 57 prevé, junto a los supuestos del artículo 6, los casos de tabaco destruido por la propia Administración desde dentro de las propias fábricas.

2.4.4. Casos de exención.

La exención es, junto a la no sujeción, una de las dos vías legales para evitar el pago de impuestos o de reducir su cuantía. Ésta consiste en privilegios otorgados por la Ley para no pagar en determinados casos afectos al hecho imponible, esto es, cuando reúna unas determinadas circunstancias³⁰.

Las exenciones se prevén tanto las genéricas para los impuestos especiales en el artículo 9, como las concretas para el Impuesto de las Labores del Tabaco en el artículo 61 de la Ley de Impuestos Especiales.

Existe exención en virtud del artículo 9 de los productos destinados a relaciones diplomáticas, a organizaciones internacionales y sus miembros, a las Fuerzas Armadas de Estados de la OTAN sin incluir España, las entregas a buques que realicen navegación internacional o relacionados con el salvamento o la asistencia, y a aeronaves no privadas de recreo. En cuanto a las del artículo 61, de esta misma Ley, declara que estará exento el tabaco destinado a fines industriales, agrícolas, científicos o investigadores. También lo estarán las importaciones de países terceros sin superar unos bajos límites, las pequeñas importaciones gratuitas y el tabaco puesto a la venta en los establecimientos libres de impuestos de puertos y aeropuertos (más conocidos como “Dutyfree”³¹ entendido también como establecimiento comercial de artículos exentos de tasas fiscales).

2.5. Sujetos pasivos.

El sujeto pasivo se refiere a la persona, ya sea física o jurídica, a la que afecta el impuesto, esto es, quien contrae la obligación tributaria con la Hacienda. Existen determinados impuestos que solo afectarán a personas físicas (el Impuesto sobre la Renta de Personas Físicas)

²⁹ Anfixblog. ¿Qué son la exención y la no sujeción? Victor Aldea, 16-05-2019. Visitado el 24 de febrero de 2021.

³⁰ Software DELSOL. Exención fiscal. Visitado el 24 de febrero de 2021.

³¹ Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales. Publicado en BOE de 29 de diciembre de 1992.

y otros que sólo afectarán a personas jurídicas (el Impuesto sobre Sociedades). La figura del sujeto pasivo no es idéntica siempre a la del contribuyente, que veremos más adelante³².

La propia Ley de Impuestos Especiales, en su artículo 8, apartado 2, destaca como sujetos pasivos en calidad de contribuyentes a los depositarios autorizados en caso de abandono de fábrica correspondiente, los obligados al pago aduanero en los casos de importación y los destinatarios o receptores autorizados en la recepción del producto.

2.5.1. Contribuyente y sustituto.

Mientras que antes nos referíamos al sujeto pasivo como la persona obligada al pago de una obligación tributaria, ahora vemos la figura del contribuyente. Aunque en muchas ocasiones el contribuyente coincidirá con el sujeto pasivo, no siempre será así, pues el contribuyente es quien tiene que soportar el impuesto de forma directa, es decir, el primer eslabón en una posible cadena. De esa forma, el contribuyente puede repercutir el impuesto sobre el sujeto pasivo si existe. En cambio, el contribuyente que también sea sujeto pasivo del impuesto no podrá repercutirlo sobre nadie más³³.

Por otra parte, el sustituto será la persona que deberá pagar el impuesto en defecto del sujeto pasivo. En cambio, podrá repercutirle a este el impuesto. La figura del sustituto simplemente reemplaza la del pagador, por ejemplo, en caso de no localizar al sujeto pasivo. Sin embargo, el contribuyente que no es sujeto pasivo tendrá la obligación de pagar el impuesto, y no de forma subsidiaria, para después repercutirlo sobre el sujeto pasivo³⁴.

Continuando en el artículo 8 de la Ley de Impuestos Especiales, se establece en el apartado 3 de éste que serán sujetos pasivos en calidad de sustitutos los representantes fiscales autorizados por la Administración Pública del Estado, mediando la existencia de un sistema de ventas a distancia, establecido en otro Estado³⁵.

2.5.2. Repercusión del impuesto.

Como hemos mencionado previamente, los impuestos pueden ser repercutidos. La repercusión de impuestos consiste en el traslado de la cuantía cobrada en concepto de impuesto de una persona a otra. Dicha repercusión puede ser obligada (como en el Impuesto sobre el

³² Sage Advice. Sujeto Pasivo. Visitado el 25 de febrero de 2021.

³³ Reviso. ¿Quién es el contribuyente? Visitado el 25 de febrero de 2021.

³⁴ Wolters Kluwer. Sustituto del contribuyente. Visitado el 25 de febrero de 2021.

³⁵ Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales. Publicada en el BOE de 29 de diciembre de 1992.

Valor Añadido, donde el empresario tiene la obligación de repercutir el impuesto a los compradores) o voluntaria (como en algunos impuestos especiales, que se deja al arbitrio del empresario)³⁶.

La repercusión de los Impuestos Especiales se regula en el artículo 14 de la Ley de Impuestos Especiales, donde se establece la obligatoriedad de la repercusión del impuesto y de la carga de la repercusión del impuesto por los consumidores.

2.6. Cuantificación.

Para cuantificar los impuestos, la Ley establece unos determinados criterios, variables de un impuesto a otro, pero con unos puntos en común: la base imponible, la base liquidable, el tipo de gravamen y la cuota tributaria³⁷.

2.6.1. Base imponible.

En primer lugar, ¿qué es la base imponible de un impuesto? Se tratará de, valga la redundancia, la base de un impuesto, el punto del que se obtendrá la cuantía a tributar posteriormente. De la base imponible extraeremos un valor para después aplicarle los tipos de gravamen que procedan³⁸.

Para conocer cómo determinamos la base imponible en el Impuesto de las Labores del Tabaco, acudimos al artículo 58 de la Ley de Impuestos Especiales, el cual nos dice que se integrará, de forma separada, para los tipos proporcionales, por el valor máximo de venta al público de los labores, impuestos incluidos, y para el tipo específico, según el número de unidades a los que se estén aplicando el impuesto³⁹.

Además, según el artículo 12 de la Ley de Impuestos Especiales, las bases las obtendremos según el régimen de estimación directa. Esto quiere decir que, si la cuantía de la base imponible es superior a 600.000€, se utilizará la estimación directa normal, y acudiremos al Código de Comercio para computar la base imponible, y a la Ley del Impuesto sobre Sociedades para determinadas especialidades. En caso de ser inferior dicha base a 600.000€, podremos utilizar el régimen de estimación directa simplificada⁴⁰.

³⁶ Enciclopedia Jurídica. Repercusión del Impuesto. Visitado el 25 de febrero de 2021.

³⁷ CEF.- Fiscal Impuestos. La cuantificación de la obligación tributaria. Visitado el 25 de febrero de 2021.

³⁸ Debitoor. Base imponible - ¿Qué es la base imponible?. Visitado el 26 de febrero de 2021.

³⁹ Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales. Publicada en BOE de 29 de diciembre de 1992.

⁴⁰ Agencia Tributaria. Estimación Directa Normal. Visitado el 26 de febrero de 2021.

2.6.2. Tipo de gravamen.

El tipo de gravamen, regulado el concepto en el artículo 55, apartado 1, de la Ley General Tributaria, se trata de una cifra, coeficiente o porcentaje, variable según el tipo de impuesto al que se aplique, que se utiliza sobre la base imponible, obteniendo así la cuota tributaria. Además, en su apartado 2, dicho artículo concreta que los tipos de gravamen pueden ser específicos o porcentuales.

De conformidad con el artículo 55.1 de la Ley general Tributaria, el tipo de gravamen es una cifra, un coeficiente o un porcentaje que sirve para aplicar a la base liquidable para la obtención de la cuota íntegra. Asimismo, en esta misma ley se ofrece diferentes tipos basados en su función, y dependiendo de ésta se aplicará sobre la base imponible para obtener la cuota. Cómo se puede apreciar es fundamental conocer el tipo de gravamen que se debe de aplicar al tributo y por ello, vendrá reservado por Ley, salvo los tributos municipales que vendrá determinado por una ordenanza fiscal (pero respetando el principio de reserva de Ley ya que será ésta la que determine los límites entre los cuales la ordenanza puede moverse).

Para no perder el hilo, cuando hablamos de tipos de gravamen, la Ley General Tributaria en su artículo 55.2 declara que estos tipos pueden ser específicos o porcentuales y que será la misma Ley de cada tributo la que determine su aplicación.

El gravamen específico es el que se aplica a bases dinerarias, aunque a veces, excepcionalmente, puede ser que se expresen en unidades físicas de bienes. Así ocurre con el tabaco.

En cuanto a gravámenes porcentuales, la Ley establece que se aplica a las bases dinerarias y se mantienen fijas a pesar de las variaciones que pueda tener la base, sea mayor o menor y por tanto da lugar a aumentos proporcionales. Como ejemplo tendríamos el IVA cuando aplicamos un porcentaje u otro en función de la clasificación del producto. Los gravámenes porcentuales pueden ser proporcionales o progresivos⁴¹.

Lo gravámenes porcentuales proporcionales son aquellos que no alteran con las variaciones de la base, que siempre permanecen iguales sea la base mayor o menor, y por tanto la cuota siempre aumenta de forma proporcional. Por el contrario, los progresivos si que aumentarían si la base aumentara y hay una diversidad de tipos.

⁴¹ Ley 58/2003 de 17 de diciembre, General Tributaria. Publicada en BOE de 18 de diciembre de 2003.

Y toda esta clasificación viene derivada de la Constitución Española, de su artículo 31 en el que se declara que el sistema tributario español es justo y se encuentra inspirado en los principios de igualdad y progresividad.

No obstante, la progresividad tiene un límite, que es la confiscatoriedad. Como veremos a continuación, en el Impuesto sobre las Labores del Tabaco, se aplica un tipo específico y uno porcentual⁴².

De esta forma, el artículo 60 de la Ley de Impuestos Especiales regula los diferentes tipos impositivos que se aplicarán a la base imponible. Pero resulta fundamental distinguir entre cigarros y cigarrillos, cigarrillos, picadura para liar y las demás labores del tabaco, ya que según el tipo de labor de tabaco del que hablemos, se aplicarán distintos tipos de gravámenes⁴³.

En el caso de los cigarros y cigarrillos, se gravará con un tipo fijo del 15,8%, pero reúne dos requisitos: que el impuesto supere el importe de 41,5 € por cada 1.000 unidades, y en caso de que el precio de los cigarros tengan un precio de venta al público inferior a 215 € por cada 1.000 unidades, la cuantía mínima del importe del impuesto será de 44,5 €.

En cuanto a los cigarrillos, se gravará doblemente con un tipo proporcional del 51%, y un tipo específico de 24,7 € por cada 1.000 cigarrillos. Pero, además, tendrá unos límites mínimos como el caso anterior, no pudiendo ser inferior a 131,5 € por cada 1.000 unidades, ni inferior a 141 € si el precio de venta al público es inferior a 196 € por cada 1.000 unidades.

El tipo impositivo de la picadura de liar será de 41,5% (tipo proporcional) y de 23,5 € por kilogramo de picadura de tabaco de liar (tipo específico), sin que el importe pueda ser inferior a 98,75 € por kilogramo, ni de 102,75 € en los casos en los que el precio de venta al público sea inferior a 165 € por kilogramo.

Para finalizar, en cuanto al resto de las labores del tabaco, se le aplicarán un tipo proporcional del 28,4%, sustituido por un tipo único de 22 euros por kilogramo cuando el tipo proporcional resulte inferior al tipo único establecido.

2.6.3. Cuota tributaria.

El Diccionario de la Real Academia Española, en su sección del diccionario jurídico, define la cuota tributaria como *“la parte de la capacidad económica sometida al gravamen de*

⁴² Bufete Casadeley Abogados. Tipos de Gravamen. Visitado el 26 de febrero de 2021.

⁴³ Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales. Publicada en BOE de 29 de diciembre de 1992.

los tributos que les corresponde a las Administraciones Públicas, determinada mediante la aplicación de un tipo de gravamen o una cantidad fija señalada al efecto sobre la base imponible o liquidable”⁴⁴.

Esto quiere decir que la cuota tributaria consistirá en el resultado de aplicar a la base imponible los tipos impositivos correspondientes previamente expuesto. De tal forma, si tenemos un paquete de tabaco, con un precio de venta al público de 4,70 €, se aplicará el tipo específico de 24,7 € por cada mil cigarrillos, consistente en 0,49 €, al venir 20 cigarrillos en el paquete. También aplicamos el tipo proporcional del 51% del precio de venta al público, de 2,35 €, con un total de 2,84 €, sin contar la aplicación del Impuesto sobre el Valor Añadido, del 21% del precio (0,98 €). De esta forma, siendo el precio del paquete decigarrillos de 4,70 €, de esta cuantía, aproximadamente 3,80 € son impuestos⁴⁵.

2.7. Devoluciones del impuesto.

Existirán casos especiales en los que los sujetos pasivos soporten mas cuantía impositiva de la que deberían soportar realmente, en estos casos, se procederá a la devolución del impuesto. Por tanto, la cuantía en exceso será reintegrada al sujeto pasivo, soportando sólo la carga que deba soportar y no en exceso⁴⁶.

De esta forma, la regulación de las devoluciones de los impuestos especiales se rige según el Artículo 10 de la Ley de Impuestos Especiales, en el que se reconoce qué sujetos tendrán derecho a la devolución de los impuestos especiales en determinados casos, principalmente empresarios importadores y exportadores. Asimismo, se establecen en este artículo los criterios de cálculo de cuantía de la devolución⁴⁷.

Pero además de lo previamente expuesto, el artículo 62 regula la posibilidad de devolución, junto a los casos expuestos en el artículo 10, otros específicos aplicables de forma exclusiva a las labores del tabaco: el caso de destrucción de tabaco por la Administración y el caso de devolución de los productos tabacaleros a las fábricas para el reciclado de los mismos⁴⁸.

⁴⁴ Diccionario de la Real Academia Española. Diccionario Panhispánico de Español Jurídico. Cuota tributaria. Visitado el 2 de marzo de 2021.

⁴⁵ Estanclik. El impacto de los impuestos sobre el precio del tabaco. Visitado el 2 de marzo de 2021.

⁴⁶ Centro de Estudios Fiscales (CEF). Fiscal Impuestos. Devoluciones. Visitado el 4 de marzo de 2021.

⁴⁷ Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales. Publicada en el BOE el 29 de diciembre de 1992.

⁴⁸ Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales. Publicada en el BOE el 29 de diciembre de 1992.

3. LA NO CONFISCATORIEDAD DEL IMPUESTO SOBRE LAS LABORES DEL TABACO.

El principio de no confiscatoriedad se trata de uno de los principios fundamentales del Derecho Financiero y Tributario. Como ya se apuntaba al inicio del trabajo, es un principio esencial recogido en la Constitución Española en su artículo 31.1. Éste consiste en que si bien el sujeto pasivo de los impuestos tendrá que tributar para aportar a la economía nacional, no se puede alcanzar una cifra demasiado alta en los impuestos, ya que afectaría al patrimonio del propio sujeto de forma grave, impidiéndole seguir tributando⁴⁹.

Este principio se ve representado fielmente por el Tribunal Constitucional en la Sentencia número 150/1990 de 4 octubre, que además establece un límite impositivo, para el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, del 46% de la base imponible, y del 70% en el Impuesto sobre el Patrimonio Neto⁵⁰.

Con respecto al Impuesto sobre el Tabaco en concreto, podemos decir que cumple con el principio de no confiscatoriedad sin lugar a dudas, ya que, como hemos expresado previamente, este principio asegura la propiedad y el patrimonio del contribuyente. Y este impuesto es un impuesto indirecto, no afectando al contribuyente, sino que grava los productos que consume.

Visto lo anterior, no podemos expresar la existencia de confiscación de la renta, de la propiedad o del patrimonio del contribuyente por este impuesto, al menos de la forma estricta que podemos contemplar⁵¹.

4. FUNCIÓN EXTRAFISCAL DEL IMPUESTO SOBRE LAS LABORES DEL TABACO.

Si acudimos al Diccionario de la Real Academia Española, encontramos que se define el Impuesto extrafiscal como el impuesto cuya finalidad no es exclusivamente recaudar

⁴⁹ Wolters Kluwer. Principios constitucionales tributarios. III. Justicia Tributaria. 5. Principio de no confiscatoriedad. Visitado el 4 de marzo de 2021.

⁵⁰ Sentencia del Tribunal Constitucional 150/1990, de 4 octubre.

⁵¹ LOBOS MORENO, FABIÁN ANDRÉS, 2005. Constitucionalidad del Impuesto del Tabaco. Capítulo I. "Límite en el monto de los impuestos y el principio de proporcionalidad. 2. Impuesto al tabaco y la confiscatoriedad. Página 10.

impuestos, sino que cumple con un objetivo distinto amparado por la Constitución Española⁵². Y sin duda, podemos hablar de que el Impuesto sobre las Labores del Tabaco posee una importante función extrafiscal.

Como ya sabemos, la función del tributo en un Estado de Derecho no es simplemente la de recaudar⁵³, y es aquí donde encontramos el concepto de la función extrafiscal del tributo, pues ésta se constituye con el objetivo o finalidad de disuadir, fomentar o motivar ciertas conductas en pro del interés general, en este caso, la salud pública. Entonces, es aquí donde reside la doble funcionalidad del tributo, su recaudación y su corrección en las conductas de los usuarios, no obstante, y tal y como recoge nuestra Constitución, sin que llegue a ser tal recaudación confiscatoria, atenuándose por tanto esa doble imposición de ciertos hechos imponibles de forma racional⁵⁴.

Pero, ¿cuál es esa función extrafiscal que posee el impuesto sobre las labores del tabaco? Pues ni más ni menos que proteger la salud pública, derecho recogido en el artículo 43 de la Constitución Española, concretamente, en el apartado 2 de dicho artículo se le otorga poder a los organismos públicos para establecer medidas que favorezcan la salud pública, siendo una de éstas la consecuencia directa de este impuesto⁵⁵.

¿Cómo influirá el impuesto del tabaco en la salud pública? Gravando un producto de forma excesiva. Como vimos al analizar la cuota tributaria, en un producto con un precio de venta al público de 4,7 0€, tenemos una cuota tributaria de 3,80 €, de forma que más del 80% del precio del producto está compuesto por impuestos. Además, en los últimos años, el precio de este producto ha aumentado de forma exponencial, triplicando su precio desde hace 30 años⁵⁶.

De esta forma, se disminuye el consumo de tabaco por dos lados: en primer lugar, ni la gente joven, que busca alternativas más económicas, comenzará a fumar; y en segundo lugar, la población ya fumadora, que tras ver el incremento constante del precio del tabaco, tratará de

⁵² Diccionario de la Real Academia Española. Diccionario Panhispánico de Español Jurídico. Impuesto extrafiscal. Visitado el 4 de marzo de 2021.

⁵³ BARQUERO ESTEBAN, J. M. 2002. *La función del tributo en el Estado social y democrático de Derecho*. Centro de estudios constitucionales. Madrid.

⁵⁴ RIOS GRANADOS, G. 2008. *La función del tributo en el Estado moderno de Derecho*. Instituto de Investigaciones jurídicas México. P. 139 y ss.

⁵⁵ Constitución Española. Título I: De los derechos y deberes fundamentales. Capítulo tercero. De los principios rectores de la política social y económica. Artículo 43. Visitado el 4 de marzo de 2021.

⁵⁶ La Nueva España. El precio del tabaco sube más de un 600% desde 1990. Publicado el 9 de noviembre de 2015. Visitado el 4 de marzo de 2021

dejar de fumar, en la búsqueda de favorecer su economía personal.

La problemática ante la función extrafiscal es precisamente, como acabamos de mencionar, la búsqueda de alternativas más económicas: si bien algunos se decantarán ante la opción de no fumar, sin embargo, existe otra alternativa muy popularizada recientemente: el tabaco de contrabando. Ésto consiste con la venta de tabaco, mayoritariamente de entubar, es decir, que con una maquina simple se rellena el filtro con papel de picadura de tabaco de liar, obtenido en otro país y beneficiándose de la falta de pago de impuestos para revenderlo por un precio muy económico, obteniendo beneficio de éste.

Pero este tabaco, además de estar evadiendo impuestos con su consumo, puede llevar otras sustancias que lo adulteren, para aumentar la cantidad y sacarle rentabilidad, siendo más perjudicial que el tabaco de estanco. Es por ello que tenemos que tener claro la importancia de no ser consumidor de este tipo de productos, ya no sólo por la importancia de los impuestos sino también, por el peligro consumir este tipo de productos no homologados sin ninguna clase de control.

Otro punto importante es que se está dejando de lado la función extrafiscal en determinados productos, al no poder reducirse su consumo por su naturaleza imprescindible, como puede ser la electricidad o los hidrocarburos. La finalidad, aunque se oriente hacia la extrafiscal, influyendo en la población para que actúe o deje de actuar de una forma u otra, pierde su sentido, pasando a un plano recaudatorio. En concreto, en el tabaco, se continua consumiendo activamente, por lo que al elevar los impuestos especiales, por mucho que se disfrace con la figura extrafiscal, sólo se pretende llenar las arcas estatales⁵⁷.

Según el informe de la Organización Mundial de la Salud de 2020⁵⁸, sobre el consumo del tabaco en el mundo, podemos observar que se ha detectado un descenso de su consumo en más de un millón de usuarios. Ésto se ha producido por la reducción del consumo fundamentalmente en mujeres. No obstante, apunta además que en Europa su descenso es mucho más lento en relación con la media mundial y más concretamente en España, su tendencia es invertida, pues se ha incrementado un 3.3% de la población en el consumo del tabaco, encuesta realizada por la Sociedad Española de Medicina de Familia y Comunitaria. Al igual que en el resto del mundo los hombres en España fuman en mayor número que las mujeres,

⁵⁷ The Conversation. LÓPEZ ESPADAFOR, CARLOS MARÍA. Impuestos extrafiscales: cuando el Estado trata de influir en el comportamiento ciudadano. 14 de julio de 2020. Visitado el 11 de marzo de 2021.

⁵⁸ Portal de la Organización Mundial de la Salud. Visitado el 16 abril de 2021.

por lo que comprobamos que esta medida disuasoria no está obteniendo los frutos deseados. Es por ello, que las medidas impuestas por los Estados a través de las subidas periódicas de impuestos, en éste ámbito, no funcionan.

No obstante, a pesar de las medidas extrafiscales de los impuestos, de su finalidad correctora, podemos apreciar la doble moral del Estado, pues si su objetivo es el de disuadir el consumo de estas sustancias por el problema de salud que puede propiciar, siendo el principal objetivo del impuesto extrafiscal, carece de sentido si éste mismo no exige en los procesos de producción una reducción del elevado número de sustancias tóxicas y con más motivo, las que producen adicción, ya que son realmente las que generan el aumento de su consumo o simplemente evitan que se pueda dejar de fumar. Según numerosos estudios de investigación, restringidos al ámbito industrial, afirman que las sustancias aditivas que en gran medida se incluyen en el tabaco para ayudar en su conservación y preservar su humedad, modifican en gran medida la experiencia del fumador en su utilización, incrementando además su adicción⁵⁹.

5. ARMONIZACIÓN FISCAL EUROPEA DEL IMPUESTO SOBRE LAS LABORES DEL TABACO.

La Unión Europea, en un intento de armonización fiscal de sus Estados miembros, como previamente desarrollamos, ha establecido diferentes normas para unificar los precios de los productos en todos sus Estados miembros, o al menos asemejar las cuantías. Para alzar estos puentes entre los diferentes países, ha desarrollado una serie de Directivas con unas normas comunes sobre materias específicas.

Con respecto al tabaco, existen múltiples Directivas, como son la Directiva 95/59/CE, que establece que el Impuesto sobre las Labores del Tabaco tendrá en todos los estados un tipo específico y un tipo proporcional, sin que puedan variar los tipos según la clase de cigarrillos (que no de tabaco, ya que ahí si existirá variación, pero no cambiará entre los cigarrillos negros y rubios). Además, se deberá acatar un porcentaje mínimo y máximo, entre el 5% y el 55%. El impuesto sobre las labores del tabaco deberá de estar constituido como mínimo por el 55% del

⁵⁹ Portal de la Unión Europea
https://ec.europa.eu/health/scientific_committees/opinions_layman/tobacco/es/index.htm. Visitado el 2 de mayo de 2021.

precio de venta al público⁶⁰.

6. RELACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE LAS LABORES DEL TABACO CON OTROS IMPUESTOS

El Impuesto sobre las Labores del Tabaco, al tratarse de un impuesto indirecto, está estrechamente relacionado, principalmente, con dos tipos de impuestos: los impuestos especiales y, el Impuesto sobre el Valor Añadido.

Con respecto a los impuestos especiales, resulta sencillo de ver la relación, al tratarse el Impuesto sobre las Labores del Tabaco de un impuesto especial que se aplica sobre determinados productos por su especificidad concreta, como son el alcohol, los hidrocarburos, los gases fluorados, determinadas fuentes de energía como el gas natural y, como resulta obvio, el tabaco.

Lo que resulta más importante a la hora de tener en cuenta este impuesto es la relación con el Impuesto sobre el Valor Añadido, ya que los productos especiales resultan gravados tanto por el Impuesto Especial que le corresponda según el tipo de producto especial al que nos estemos refiriendo, como por el Impuesto sobre el Valor Añadido.

Pero antes de entrar en esta comparativa, debemos tener en cuenta el concepto de doble imposición. Esto se trata de los casos en los que un producto o una renta resulta doblemente gravado por dos impuestos especiales, sometido a dos gravámenes por un solo hecho imponible⁶¹.

Uno de los casos más comunes de esta doble imposición sucede cuando una persona trabaja en dos países diferentes, o reside alternativamente en éstos, y puede pagar el Impuesto sobre la Renta de Personas Físicas en diferentes países. Esta figura es conocida como doble imposición internacional. En caso de que abonara el impuesto en los dos países, se estaría viendo afectado por la doble imposición, teniendo derecho a solicitar la devolución del impuesto al no deber ser gravado más de una vez⁶².

⁶⁰ Agencia Tributaria. 5. IMPUESTO SOBRE LAS LABORES DEL TABACO. 5.3. Los tipos impositivos. 5.3.1. Exigencias comunitarias. 2013. Visitado el 10 de marzo de 2021

⁶¹ Billomat. ¿Qué es la doble imposición y cómo funciona? LARA GRETSCHER, MARZO 17, 2020. Visitado el 10 de marzo de 2021.

⁶² Wolters Kluwer. Doble imposición. Visitado el 10 de marzo de 2021.

De esta forma, de nuevo en los impuestos especiales, en concreto en el Impuesto sobre las Labores del Tabaco, resultaría lógico creer que al tabaco, al aplicársele dos impuestos, el Impuesto sobre las Labores del Tabaco y el Impuesto sobre el Valor Añadido, se está viendo afectado por la doble imposición. Pero esta doble imposición no sólo resulta admitida por el Estado, sino que además la fomenta. Esto se debe a que estos productos, además de la función fiscal de recaudar impuestos, poseen una importante función extrafiscal (como política sanitaria, energética, de medio ambiente, de transporte, etc.), por lo que se permite la afectación a más de un impuesto. Consecuentemente, al existir un gravamen extra, se pretende disminuir el incentivo a consumir estos productos, con el añadido de tener que soportar un mayor gravamen y por tanto, un mayor precio para quien desee consumirlos⁶³.

Además de la situación descrita anterior, cuando hablamos de relación del impuesto especial con otros impuestos como el IVA, además de ver que ciertos consumos se gravan de forma doble, como es en este caso con las labores del tabaco, el problema radica en que la parte subjetiva debe de soportar una doble imposición, el pago de dos tributos, uno sobre otro, sin tener en cuenta, al ser indirecto el impuesto, las circunstancias o situación subjetiva en cuanto a su capacidad económica y por ende, el principio de justicia tributaria según apunta el autor (López, 2018). De éste modo el autor cuando analiza esta situación en su obra, añade que lo de pagar un impuesto sobre otro no sólo no respeta el principio de capacidad económica, sino que señala que podría considerarse opuesto, y si esto es así, en relación al principio de justicia tributaria, mucho menos. Asimismo, el autor nos revela que la problemática se incorpora gracias a la Unión Europea en su deseo de obtener la armonización fiscal, cuestión que no tiene en cuenta la capacidad económica del sujeto, ni establece como principio la justicia tributaria cuando no establece el límite para considerar esta sobreimposición, como confiscatoriedad. Cuestiones que la Unión Europea ha de despreciar si quiere seguir sumando competencias en materia tributaria. Es por ello, que la suma de estas dos imposiciones, el impuesto especial y el IVA, gravándose uno sobre otro a través de una sobreimposición, además de atentar a los principios de capacidad económica y justicia tributaria, podría poner en duda el hecho de que ésta imposición doble rompa con el esquema de tributación armónica y mucho menos de la

⁶³ FIDE. Tributación Indirecta. La “doble imposición” del IVA y los Impuestos Especiales. 31 mayo, 2016. Jordi Porcel Gomila, centrando su artículo en el trabajo de investigación del Catedrático de Financiero y Tributario López Espadafor en su obra “LÓPEZ ESPADAFOR, C. M. 2010. *Gasóleo versus gasolina en el plano fiscal*. Revista Quincena Fiscal, Editorial Aranzadi, S.A., P.2.

justificación extrafiscal pretendida⁶⁴.

7. CONCLUSIONES.

A lo largo del trabajo se ha hecho un recorrido histórico sobre las labores del tabaco, su estado jurídico actual, su tributación, el cómo se estructura el tributo y la finalidad pretendida con la inclusión de dos tributos sobreimpuestos sobre ésta actividad. Es momento de concluir para recapitular las ideas principales de este trabajo, con el objetivo fundamental de dar luz a la casuística que aquí se presenta.

Es por ello, que analizado todo lo anterior podemos concluir que, sin dudas, la finalidad del impuesto sobre el tabaco, de su doble imposición al ser gravado tanto por el Impuesto sobre las Labores del Tabaco y el Impuesto sobre el Valor Añadido, tiene un carácter desuasorio motivado por la protección de la salud pública, ante un producto que no sólo es altamente nocivo, sino que puede llegar a causar incluso la muerte. No obstante, es importante tener en cuenta éste porcentaje tan elevado de pago al Estado, porque además de no disuadir como ya hemos visto en su incremento de consumo, se considera en este trabajo, que se puede estar utilizando de forma injusta para generar riqueza estatal. Esto no quiere decir que no se deba gravar el consumo, hay que gravarlo, pero sin un exceso de gravamen en el producto, ya que su consumo no va a disminuir por el planteamiento elegido y por tanto, no disminuirán los ingresos. Además, esta actitud del Estado puede llegar a poner aún más en peligro a la población consumidora pues los avoca a buscar otros medios de consumo, otros productos sin las mínimas medidas de control y seguridad, debido al alto nivel de adicción.

Consecuentemente, la extrafiscalidad del impuesto a pesar de estar justificada, puede detectarse una doble moral del Estado, pues si realmente lo que le preocupa es la salud pública de los consumidores, quizás debería de controlar las más de 70 sustancias nocivas que contiene el tabaco, así como de entre ellas las que producen adicción, pues de no ser así, los usuarios además de consumir menos, no buscarían otras alternativas menos seguras de adquirir el producto, inducido por la necesidad de consumo. Del mismo modo, el Estado, vista la tendencia de consumo en España, en la que se ha aumentado un 3,3%, quizás tendría que plantear otras medidas que favorezcan la erradicación del tabaquismo, tales como el aumento de lugares

⁶⁴ LÓPEZ ESPADAFOR, C. M. 2018. *Inclusión de los impuestos especiales en la base imponible del IVA*. Quincena Fiscal nº1-2. P. 23-54

públicos donde se esté prohibido fumar, campañas de concienciación, terapias gratuitas de desintoxicación, entre otras.

Así mismo, la sobreimposición de dos impuestos, el especial y el IVA, en las labores del tabaco, no respeta los principios de justicia tributaria ni de capacidad económica, como ya hemos visto, acercándose de este modo a una situación más propia a la confiscatoriedad, más que a la armonización de tributos, cuestión pretendida por la Unión Europea.

Para terminar y a pesar de lo dicho anteriormente, el impuesto del tabaco en su regulación presenta una función recaudatoria, no confiscatoria y de carácter extrafiscal para proteger la salud de los ciudadanos y, por tanto, que dejen de fumar. No obstante, si el objetivo es éste, se deberían de proponer otras soluciones más efectivas pues como ya se ha visto en estas líneas, la subida de impuestos no ha propiciado que se reduzca su consumo, evidenciándose que la finalidad pretendida no se cumple y que su sobreimposición no da paso a alcanzar la pretendida “justicia Tributaria”⁶⁵.

8. BIBLIOGRAFÍA.

- BARQUERO ESTEBAN, J. M. 2002. *La función del tributo en el Estado social y democrático de Derecho*. Centro de estudios constitucionales. Madrid.
- LOBOS MORENO, F. A. 2005. *Constitucionalidad del Impuesto del Tabaco*. Límite en el monto de los impuestos y el principio de proporcionalidad. Impuesto al tabaco y la confiscatoriedad. P. 10.
- LÓPEZ ESPADAFOR, C. M. 2010. *Gasóleo versus gasolina en el plano fiscal*. 1. Consideraciones sobre la cuantía máxima del tributo. Revista Quincena Fiscal, núm. 5.
- LÓPEZ ESPADAFOR, C. M. 2010. *Gasóleo versus gasolina en el plano fiscal*. Revista Quincena Fiscal, Editorial Aranzadi, S.A., núm. 5/2010. P. 2.
- LÓPEZ ESPADAFOR, C. M. 2017. *Privilegios e inmunidades fiscales*. Presupuestos en la articulación de la norma tributaria para la toma en consideración

⁶⁵ LÓPEZ ESPADAFOR, CARLOS MARÍA. Gasóleo versus gasolina en el plano fiscal. 1. Consideraciones sobre la cuantía máxima del tributo. Revista Quincena Fiscal, Editorial Aranzadi, S.A., núm. 5/2010, página 1. Visitado el 10 de marzo de 2021.

de los aspectos relativos a privilegios e inmunidades. Tirant Loblanch. Madrid.

- LÓPEZ ESPADAFOR, C. M. 2018. Inclusión de los impuestos especiales en la base imponible del IVA. Quincena Fiscal nº1-2. P. 23-54
- LÓPEZ ESPADAFOR, C. M. 2020. *Dimensión fiscal del derecho de la propiedad*. Los postulados del Derecho de la Unión Europea en materia tributaria desde la perspectiva del Derecho de propiedad. Dykinson. Madrid. P. 91.
- MANGAS MARTÍN, A Y LIÑÁN NOGUERAS, D. J. 2016. Instituciones de Derecho de la Unión Europea. Tecnos Novena edición. Madrid. P. 27 y ss.
- MATA SIERRA, M. T. 2018. *La armonización fiscal de los impuestos especiales*. Revista Jurídica de la Universidad de León, núm. 5. P. 41-64.
- RIOS GRANADOS, G. 2008. La función del tributo en el Estado moderno de Derecho. Instituto de Investigaciones jurídicas México. Porrúa. P. 139 y ss.
- SAINZ DE BUJANDA, F. 1991. *Lecciones de Derecho Financiero*. Univ. Complutense de Madrid, 5a edición. Madrid. P. 107.

9. NORMATIVA

- Ley 1/2011, de 21 de enero, del Impuesto sobre las Labores del Tabaco y otras medidas tributarias. Publicado en BOE de 4 de febrero de 2011.
- Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales. Publicado en BOE del 29 de diciembre de 1992.
- Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. Publicado en el BOE del 18 de diciembre de 2003.
- Ley 8/1991, de 25 de marzo, por la que se aprueba el arbitrio sobre la producción y la importación en las ciudades de Ceuta y Melilla. Publicado en BOE de 26 de marzo de 1991.
- Constitución Española. Publicada en BOE de 29 de diciembre de 1978.
- 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. Publicada en el DOUE el 5 de julio de 2011.

- STC 150/1990, de 4 octubre.
- STC 46/2000, de 17 de febrero
- STC 276/2000, de 16 de noviembre)

10. WEBGRAFÍA

- Portal de la Agencia Tributaria. Visitado el 10 de marzo de 2021.
https://www.agenciatributaria.es/static_files/AEAT/Aduanas/Contenidos_Privados/Impuestos_especiales/Estudio_relativo_2013/5TAB.pdf
- Portal de la Agencia Tributaria. Estimación Directa Normal. Visitado el 26 de febrero de 2021.
https://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/_Segmentos_/Empresas_y_profesionales/
- ALTADIS. An Imperial Brands Company. Fiscalidad del tabaco. Visitado el 16 de febrero de 2021.
<https://www.altadis.com/prensa/fiscalidad-del-tabaco/>
- Billomat. ¿Qué es la doble imposición y cómo funciona? LARA GRETSCHER, MARZO 17, 2020. Visitado el 10 de marzo de 2021.
<https://www.billomat.com/es/revista/que-es-la-doble-imposicion-y-como-funciona/>
- Bolsamanía FINANCIALRED. LA RED DE BLOGS DE WEB FINANCIAL GROUP. Impuestos Indirectos. José Trecet, 31-07-2015. Visitado el 23 de febrero de 2021.
<https://www.bolsamania.com/declaracion-impuestos-renta/impuestos-indirectos/>
- Bufete Casadeley Abogados. Tipos de Gravamen. Visitado el 26 de febrero de 2021. Enlace en: <https://www.bufetecasadeley.com/tipos-de-gravamen/>
- CEF.- Fiscal Impuestos. Devoluciones. Visitado el 4 de marzo de 2021.
<https://www.fiscal-impuestos.com/devoluciones.html>
- CEF.- Fiscal Impuestos. La cuantificación de la obligación tributaria. Visitado el 25 de febrero de 2021.
<https://www.fiscal-impuestos.com/cuantificacion-obligacion-tributaria.html>

- CurioSfera. Historia del tabaco – Origen y expansión. 14-01-2021. Visitado el 16 de febrero de 2021.
<https://curiosfera-historia.com/historia-del-tabaco-origen/>
- Debitoor. Base imponible - ¿Qué es la base imponible?. Visitado el 26 de febrero de 2021.
<https://debitoor.es/glosario/base-imponible>
- Debitoor. Hecho imponible - ¿Qué es el hecho imponible? Visitado el 24 de febrero de 2021.
<https://debitoor.es/glosario/hecho-imponible>
- Derecho Financiero y Tributario. Clases de Impuestos. Javier García de Tiedra González. Visitado el 11 de marzo de 2021.
[https:// www.derechofinancierotributario.com/2013/10/clases-de-impuestos.html](https://www.derechofinancierotributario.com/2013/10/clases-de-impuestos.html)
- Diccionario de la Real Academia Española. Diccionario Panhispánico de Español Jurídico. Cuota tributaria. Visitado el 2 de marzo de 2021.
<https://dpej.rae.es/lema/cuota-tributaria>
- Diccionario de la Real Academia Española. Diccionario Panhispánico de Español Jurídico. Impuesto extrafiscal. Visitado el 4 de marzo de 2021.
<https://dpej.rae.es/lema/impuesto-extrafiscal>
- Economipedia. HACIENDO FACIL LA ECONOMÍA. Curva de Laffer. Javier Sánchez Galán, 31-03-2016. Visitado el 16 de febrero de 2021.
[https://economipedia.com/definiciones/ curva-de-laffer.html](https://economipedia.com/definiciones/curva-de-laffer.html)
- Economipedia. HACIENDO FACIL LA ECONOMÍA. Impuestos Especiales. Paula Nicole Roldán, 01-05-2017. Visitado el 23 de febrero de 2021.
[https://economipedia.com/ definiciones/impuestos-especiales.html](https://economipedia.com/definiciones/impuestos-especiales.html)
- Enciclopedia Jurídica. Repercusión del Impuesto. Visitado el 25 de febrero de 2021.
<http://www.enciclopedia-juridica.com/d/repercusion-del-impuesto/repercusion-del-impuesto.htm>
- Estandclick. El impacto de los impuestos sobre el precio del tabaco. Visitado el 2 de marzo de 2021.

https://estanclick.es/tienda/blog/52_el-impacto-de-los-impuestos-sobre-el-precio-del-tabaco.html

- EUR-Lex. Access to European Unión Law. Directivas de la Unión Europea. Visitado el 23 de febrero de 2021.
<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/? uri=LEGISSUM%3A114527>
- Fichas temáticas sobre la Unión Europea. Parlamento Europeo. Historia de la unión económica y monetaria. Visitado el 23 de febrero de 2021.
<https://www.europarl.europa.eu/factsheets/es/sheet/79/storia-dell-unione-economica-e-monetaria>
- Instituto Nacional de Estadística. Consumo de tabaco. 2017. Visitado el 16 de febrero de 2021.
https://www.ine.es/jaxi/Datos.htm?path=/t00/mujeres_hombres/tablas_2/10/&file=d7g1.px#!tabs-grafico
- ELSEVIER. 2006. Offarm. Volumen 25. Número 9, páginas 98-104 (Octubre 2006). El tabaco. Juan Esteva de Sagrera. Visitado el 18 de febrero de 2021.
<https://www.elsevier.es/es-revista-offarm-4-articulo-el-tabaco-13094159>
- La Nueva España. El precio del tabaco sube más de un 600% desde 1990. 09-11-2015. Visitado el 4 de marzo de 2021.
<https://www.lne.es/economia/2015/11/09/precio-tabaco-subes-600-1990-19687321.html>
- La Vanguardia. Tabaco: monopolio y corrupción en la España imperial. ROSA DE BUSTOS 08/09/2020. Visitado el 18 de febrero de 2021.
<https://www.lavanguardia.com/historiayvida/edad-moderna/20200908/33153/tabaco-monopolio-corrupcion-espana-imperial.html>
- Organización Mundial de la Salud. Visitado el 16 abril de 2021.
<https://www.who.int/topics/tobacco/es/>
- Reviso. ¿Quién es el contribuyente? Visitado el 25 de febrero de 2021. <https://www.reviso.com/es/quien-es-el-contribuyente/>
- Sage Advice. Sujeto Pasivo. Visitado el 25 de febrero de 2021. Enlace en: <https://>

www.sage.com/es-es/blog/diccionario-empresarial/sujeto-pasivo/

- Software DELSOL. Exención fiscal. Visitado el 24 de febrero de 2021. <https://www.sdelisol.com/glosario/exencion-fiscal/>
- Tabacopedia.com. LA PLANTA DEL TABACO, ORIGEN DEL TABACO | HISTORIA DEL TABACO. Visitado el 18 de febrero de 2021. <https://tabacopedia.com/es/tematicas/historia-del-tabaco/>
- The Conversation. LÓPEZ ESPADAFOR, CARLOS MARÍA. Impuestos extrafiscales: cuando el Estado trata de influir en el comportamiento ciudadano. 14 de julio de 2020. Visitado el 11 de marzo de 2021. <https://theconversation.com/impuestos-extrafiscales-cuando-el-estado-trata-de-influir-en-el-comportamiento-ciudadano-140214>
- Unión Europea. Que es la UE. De la unión económica a la unión política. Visitado el 23 de febrero de 2021. https://europa.eu/european-union/about-eu/eu-in-brief_es
- Wolters Kluwer. Doble imposición. Visitado el 10 de marzo de 2021. https://guiasjuridicas.wolterskluwer.es/Content/Documento.aspx?params=H4sIAAAAAAAAEAMtMSbFljTAAAUmJE0sjtbLUouLM_DxbIwMDCwNzAwuQQGZa pUt-ckhlQaptWmJOcSoAMXVDTDUAAAA=WKE
- Wolters Kluwer. Impuesto devengado. Visitado el 24 de febrero de 2021. https://guiasjuridicas.wolterskluwer.es/Content/Documento.aspx?params=H4sIAAAAAAAAEAMtMSbFljTAAASMTIwMztbLUouLM_DxbIwMDS0NDQ3OQQGZ apUt-ckhlQaptWmJOcSoAgztYojUAAAA=WKE
- Wolters Kluwer. Impuesto monofásico. Visitado el 24 de febrero de 2021. https://guiasjuridicas.wolterskluwer.es/Content/Documento.aspx?params=H4sIAAAAAAAAEAMtMSbFljTAAASMTIyMDtbLUouLM_DxbIwMDS0NDQ3OQQGZ apUt-ckhlQaptWmJOcSoAHyyapDUAAAA=WKE

- Wolters Kluwer. Principios constitucionales tributarios. III. Justicia Tributaria. 5. Principio de no confiscatoriedad. Visitado el 4 de marzo de 2021.
https://guiasjuridicas.wolterskluwer.es/Content/Documento.aspx?params=H4sIAAAAAAAAAEAMtMSbFljTAAAUNjc2MjtbLUouLM_DxbIwMDCwNzAwuQQGZa pUt-ckhlQaptWmJOcSoAwRUhCjUAAAA=WKE
- Wolters Kluwer. Sustituto del contribuyente. Visitado el 25 de febrero de 2021.
https://guiasjuridicas.wolterskluwer.es/Content/Documento.aspx?params=H4sIAAAAAAAAAEAMtMSbFljTAAASNTMzMDtbLUouLM_DxbIwMDS0NDQ3OQQGZapUt-ckhlQaptWmJOcSoAhNdZfTUAAAA=WKE