

D I C T A M E N 1 8 0 / 2 0 2 4

(Pleno)

San Cristóbal de La Laguna, a 10 de abril de 2024.

Dictamen solicitado por el Excmo. Sr. Presidente del Gobierno de Canarias en relación con el *Proyecto de Orden por la que se modifica la Orden de 9 de mayo de 2011, de desarrollo de la Ley 1/2011, de 21 de enero, del Impuesto sobre las Labores del Tabaco y otras Medidas Tributarias (EXP. 150/2024 PO)**.

F U N D A M E N T O S

I

Solicitud y preceptividad del dictamen.

1. Mediante escrito de 19 de marzo de 2024 (con registro de entrada en este Consejo Consultivo de Canarias al día siguiente), el Excmo. Sr. Presidente del Gobierno de Canarias, al amparo del art. 11.1.B.b) en relación con el art. 12.1 de la Ley 5/2002, de 3 de junio, del Consejo Consultivo de Canarias -en adelante, LCCC-, solicita -con carácter urgente- la evacuación preceptiva de dictamen en relación con el Proyecto de Orden -en adelante, PO- por la que se modifica la Orden de 9 de mayo de 2011, de desarrollo de la Ley 1/2011, de 21 de enero, del Impuesto sobre las Labores del Tabaco y otras Medidas Tributarias.

2. La petición de dictamen se acompaña de cuantos antecedentes, informes y documentos constituyen el expediente tramitado al efecto (art. 22 LCCC y art. 50.2 del Reglamento de Organización y Funcionamiento del Consejo Consultivo de Canarias, aprobado mediante Decreto 181/2005, de 26 de julio).

3. La solicitud de dictamen ha sido cursada por el procedimiento de urgencia ex art. 20.3 LCCC, por lo que el plazo de emisión, de conformidad con lo dispuesto en el referido apartado, vence el próximo día 11 de abril de 2024.

* Ponente: Sr. Suay Rincón.

Respecto a la urgencia en la evacuación del dictamen de este Consejo Consultivo de Canarias, el escrito dirigido por el Excmo. Sr. Presidente del Gobierno de Canarias a esta Institución consultiva se manifiesta en los siguientes términos:

«La urgencia se justifica debido a que es “imprescindible que se apruebe con un espacio de tiempo anterior al día 20 de mayo de 2024, para que los operadores económicos afectados dispongan del tiempo necesario para adaptarse a los distintos mandatos contenidos en el proyecto de Orden. Debe tenerse en cuenta que las autoridades estatales aprobaron la norma de idéntica intención que el proyecto de Orden que nos ocupa, a través de la Orden HAC/66/2024, de 25 de enero, por la que se aprueban las normas de desarrollo de las marcas fiscales previstas para todas las labores de tabaco (BOE de 2 de febrero de 2024)”».

En idénticos términos se pronuncia el escrito -de 18 de marzo de 2024- de *«solicitud para que a través del Presidente del Gobierno de Canarias se solicite con carácter urgente dictamen del Consejo Consultivo de Canarias, del Proyecto de Orden por la que se modifica la Orden de 9 de mayo de 2011, de desarrollo de la Ley 1/2011, de 21 de enero, del impuesto sobre las labores del tabaco y otras medidas tributarias»*, remitido por la Consejera de Hacienda y Relaciones con la Unión Europea a la Secretaría General de la Presidencia del Gobierno de Canarias -folios 268 a 270 del expediente-.

Sobre la solicitud de dictamen con carácter urgente ha tenido ocasión de pronunciarse este Organismo consultivo, entre otros, en su Dictamen 24/2023, de 19 de enero, en el que se viene a señalar lo siguiente:

«De acuerdo con la Ley reguladora de este Consejo, cabe que la emisión de su Dictamen sea requerida con carácter de urgencia, si bien ésta deber ser motivada por el órgano solicitante. En esta exigencia de motivación subyace el criterio de que la urgencia tiene carácter excepcional y como tal ha de responder a razones que de una manera objetiva muestren la necesidad de que el pronunciamiento de este Consejo lo sea con mayor celeridad de lo que corresponde a una tramitación ordinaria. Es decir, no cabe sostener que cabe cualquier motivación al amparo de la posibilidad prevista en el art. 20 de la Ley del Consejo Consultivo, sino que de la misma ha de derivarse la razonabilidad del acortamiento del plazo con que normalmente cuenta este Organismo para emitir su parecer (...)».

Doctrina de la que se extrae que el juicio de razonabilidad para apreciar la urgencia y, por ende, la reducción del plazo para la emisión de dictamen, corresponde exclusivamente a este Organismo consultivo, y ello con independencia

de la existencia de una Orden departamental que declare la tramitación urgente del procedimiento, lo que, si bien puede constituir un indicio más para estimar justificada la urgencia de la solicitud, no es vinculante sin más para este Organismo».

En el supuesto analizado se esgrime como razón que justificaría el acortamiento del plazo ordinario previsto legalmente (art. 20.1 LCCC) para la emisión de dictamen la necesidad de que « (...) los operadores económicos afectados dispongan del tiempo necesario para adaptarse a los distintos mandatos contenidos en el proyecto de Orden» y, por tanto, la exigencia de que el presente proyecto de Orden « (...) se apruebe con un espacio de tiempo anterior al día 20 de mayo de 2024 (...) ».

A este respecto, cabe efectuar las siguientes consideraciones:

En primer lugar, se constata en el expediente remitido que, en ningún momento, se ha procedido a tramitar este PO con carácter urgente (lo que, en todo caso, tampoco vincularía a este Consejo Consultivo), tal y como permite el art. 81 de la Ley 4/2023, de 23 de marzo, de la Presidencia y del Gobierno de Canarias -en adelante, LPGC- (norma que, como se verá a continuación, resulta aplicable a la tramitación de la presente iniciativa reglamentaria).

En segundo lugar, la premura en la emisión del dictamen se justifica, no en la inminente entrada en vigor y, por ende, aplicabilidad de los nuevos sistemas de trazabilidad (identificador único) y medidas de seguridad contemplados para todo tipo de productos del tabaco -prevista para el próximo día 20 de mayo de 2024, sino en la inobservancia en el cumplimiento de los plazos señalados por el legislador comunitario y estatal.

En este sentido, adviértase que la fecha del 20 de mayo de 2024, como límite temporal para la adaptación de la normativa autonómica a la legislación comunitaria y estatal en la materia -y, por tanto, para su efectivo cumplimiento-, es una circunstancia conocida por el regulador autonómico y los destinatarios de la norma, al menos, desde la entrada en vigor -el 19 de mayo de 2014- de la Directiva 2014/40/UE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 3 de abril de 2014, relativa a la aproximación de las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas de los Estados miembros en materia de fabricación, presentación y venta de los productos del tabaco y los productos relacionados y por la que se deroga la Directiva 2001/37/CE.

Finalmente, y como reconoce el propio Centro Directivo proponente de la norma proyectada, «*por diversas razones (que no se identifican), la tramitación de este Proyecto de Orden se ha ralentizado (...)*», por lo que, es en esta última fase del procedimiento de elaboración de la norma reglamentaria, donde se impone un impulso urgente a su tramitación (con el consiguiente acortamiento de los plazos de emisión del dictamen de este Consejo Consultivo). Todo ello al objeto de cumplir en tiempo y forma con la adaptación del ordenamiento jurídico autonómico al marco normativo -comunitario y estatal- de referencia.

El acortamiento de los plazos afecta al adecuado ejercicio de la función consultiva, que puede resentirse al privarse a este Consejo Consultivo del tiempo necesario para reflexionar sobre el contenido de la norma proyectada. No obstante, en virtud de nuestro deber de cooperación y lealtad institucional, se ha de dar cumplida respuesta a la solicitud formulada, emitiéndose el dictamen en el plazo requerido.

II

Competencia para la emisión del dictamen.

La presente solicitud de dictamen se efectúa al amparo de lo previsto en el art. 11.1.B.b) LCCC, en cuya virtud resulta preceptivo el pronunciamiento del Consejo Consultivo cuando se trata de «*proyectos de reglamento de ejecución de leyes autonómicas, de desarrollo de normas básicas del Estado y, en su caso, de normas de la Unión Europea*».

A este respecto se ha de indicar que el presente PO modifica, por un lado, la Orden de 9 de mayo de 2011, de desarrollo de la Ley 1/2011, de 21 de enero, del Impuesto sobre las Labores del Tabaco y otras Medidas Tributarias, compartiendo, por ende, el carácter *secundum legem* de la norma reglamentaria modificada. Como bien indica la parte introductoria de la citada Orden Departamental, «*la aplicación de la Ley 1/2011, de 21 de enero, del Impuesto sobre las Labores del Tabaco y otras Medidas Tributarias, exige determinadas precisiones reglamentarias para desarrollar o completar sus preceptos y regular la gestión del impuesto*»; de tal manera que la presente Orden viene «*(...) a desarrollar únicamente aquellas materias en las que la Ley 1/2011, de 21 de enero, sobre Labores del Tabaco y otras Medidas Tributarias, ha atribuido al Consejero una potestad reglamentaria concreta*».

Por otro lado, la modificación normativa emprendida por el regulador autonómico trata de dar cumplimiento a la normativa básica estatal -ex art.

149.1.16ª CE en relación con lo dispuesto en el art. 141.2 del Estatuto de Autonomía de Canarias- [representada, fundamentalmente, por lo establecido en el art. 19.3, letra w) y la Disposición adicional cuarta en relación con la Disposición final primera de la Ley 28/2005, de 26 de diciembre, de medidas sanitarias frente al tabaquismo y reguladora de la venta, el suministro, consumo y la publicidad de los productos del tabaco, en la redacción dada por el Real Decreto Ley 17/2017, de 17 de noviembre; los arts. 21 y 22 en relación con la Disposición final primera del Real Decreto 579/2017, de 9 de junio, por el que se regulan determinados aspectos relativos a la fabricación, presentación y comercialización de los productos del tabaco y los productos relacionados; y los capítulos II y III -singularmente, lo dispuesto en el art. 13-, así como la disposición adicional única de la Orden HAC/1365/2018, de 12 de diciembre, por la que se aprueban las normas técnicas relativas a la trazabilidad y las medidas de seguridad de los productos del tabaco, en desarrollo de los art. 21 y 22 del Real Decreto 579/2017, anteriormente referido], dictada en aras a la incorporación al derecho español de las previsiones contenidas en los arts. 15 y 16 de la Directiva 2014/40/UE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 3 de abril de 2014, relativa a la aproximación de las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas de los Estados miembros en materia de fabricación, presentación y venta de los productos del tabaco y los productos relacionados y por la que se deroga la Directiva 2001/37/CE.

Así pues, y a la vista de las consideraciones expuestas, procede afirmar el carácter preceptivo de la consulta, la competencia de este Consejo Consultivo para emitirlo y la legitimación del Excmo. Sr. Presidente del Gobierno de Canarias para solicitarlo, de conformidad con los arts. 11.1.B.b) y 12.1 LCCC, en relación con el art. 80.8, letra b) LPGC.

III

Procedimiento de elaboración de la norma.

1. En la tramitación del PO que se dictamina se ha dado cumplimiento, en general, a las exigencias procedimentales derivadas de la LPGC, aplicable al presente supuesto por cuanto la iniciativa reglamentaria examinada ha comenzado a tramitarse con posterioridad a la entrada en vigor -el 4 de abril de 2023- de dicha norma, cuyo art. 80 contempla el procedimiento de elaboración y aprobación de las normas reglamentarias. Igualmente, resulta de aplicación el Decreto 15/2016, de 11 de marzo, del Presidente, por el que se establecen las normas internas para la

elaboración y tramitación de las iniciativas normativas del Gobierno y se aprueban las directrices sobre su forma y estructura -en adelante, Decreto 15/2016- en lo que no se oponga, contradiga o resulte incompatible con la norma legal citada, de acuerdo con lo establecido en la Disposición derogatoria única de la LPGC.

2. En el expediente remitido a este Consejo Consultivo, además del texto del PO -en su redacción final-, consta la emisión y/o realización de los siguientes informes y trámites:

- Informe de la iniciativa reglamentaria, de 10 de julio de 2023, emitido por la Viceconsejería de Hacienda, Planificación y Asuntos Europeos (emitido, se dice, en cumplimiento de lo dispuesto en la norma novena del Decreto 15/2016 -folios 90 y ss., del expediente-), que por su parte incorpora los siguientes contenidos:

a) Justificación de la iniciativa.

b) Análisis de la iniciativa.

c) La memoria económica.

d) Participación ciudadana.

e) Informe de impacto por razón de género (art. 6.2 de la Ley 1/2010, de 26 de febrero, Canaria de Igualdad entre Mujeres y Hombres, en relación con lo *«dispuesto en el Acuerdo del Gobierno de Canarias, adoptado en sesión de 26 de junio de 2017, por el que se establece las directrices para la elaboración y contenido básico del informe de impacto de género en los proyectos de ley, disposiciones reglamentarias y planes que apruebe el Gobierno de Canarias, y publicado por Resolución de la Secretaría General de Presidencia del Gobierno de 27 de junio de 2017 en el Boletín Oficial de Canarias de 5 de julio de 2017»*).

f) Informe de impacto empresarial (art. 17 de la Ley 5/2014, de 25 de julio, de Fomento y Consolidación del Emprendimiento, el Trabajo Autónomo y las Pymes en la Comunidad Autónoma de Canarias).

g) Análisis de impacto normativo sectorial.

h) Análisis de impacto de la normativa en la Infancia y en la Adolescencia (art. 22 *quinquies* de la Ley Orgánica 1/1996, de 15 de enero, de protección jurídica del menor, de modificación del Código Civil y de la Ley de Enjuiciamiento Civil).

i) Análisis de impacto de la normativa en la Familia (Disposición Adicional décima de la Ley 40/2003, de 18 de noviembre, de Protección a las Familias Numerosas).

j) Análisis del impacto por razón de Cambio Climático.

k) Análisis del impacto en materia de igualdad de oportunidades, no discriminación y accesibilidad de las personas con discapacidad (Disposición adicional quinta de la Ley 26/2011, de 1 de agosto, de adaptación normativa a la Convención Internacional sobre los Derechos de las Personas con Discapacidad).

- Informe de «*recomendaciones sobre el informe de impacto de género del proyecto de Orden de la Consejería de Hacienda, Presupuestos y Asuntos Europeos por la que se modifica la Orden de 9 de mayo de 2011, de desarrollo de la Ley 1/2011, de 21 de enero, del Impuesto sobre las Labores del Tabaco y otras medidas tributarias*», evacuado por la Jefatura del Servicio de Organización y Gestión del Conocimiento de la Secretaría General Técnica de la precitada Consejería, con fecha 12 de julio de 2023 (Directriz sexta del Anexo al Acuerdo de Gobierno de 26 de junio de 2017).

- Informe de la Oficina Presupuestaria de la Consejería de Hacienda, Presupuestos y Asuntos Europeos, de 12 de julio de 2023 [art. 2.2, letra f) del Decreto 153/1985 de 17 de mayo, por el que se crean las oficinas presupuestarias de las Consejerías del Gobierno de Canarias].

- Informe de 21 de julio de 2023, emitido por la Directora de la Agencia Tributaria Canaria en relación con el PO examinado.

- Informe de la Dirección General de Planificación y Presupuesto, de 26 de julio de 2023 [de conformidad con los arts. 26.2.h) y 28.c) del Reglamento Orgánico de la extinta Consejería de Hacienda, Presupuestos y Asuntos Europeos, aprobado por Decreto 175/2022, de 3 de agosto; en vigor, al amparo de la Disposición transitoria única del Decreto 123/2023, de 17 de julio, por el que se determina la estructura orgánica y las sedes de las Consejerías del Gobierno de Canarias].

- Certificado emitido por el Viceconsejero de Hacienda y Relaciones con la Unión Europea, de 13 de noviembre de 2023, en el que se hace constar que «*en el trámite de audiencia e información pública respecto el proyecto de Orden por el que se modifica la Orden de 9 de mayo de 2011, de desarrollo de la Ley 1/2011, de 21 de enero, del Impuesto sobre las Labores del Tabaco y otras Medidas Tributarias, presentó alegaciones la Asociación Canaria de Industriales Tabaqueros*» (art. 80.7 LPGC).

Asimismo, y según se justifica en el informe de iniciativa reglamentaria, se prescinde de la consulta pública previa establecida en el art. 80.2 LPGC, al concurrir el supuesto previsto en la letra e) del art. 80.3 LPGC.

- Informe de 13 de noviembre de 2023, del Viceconsejero de Hacienda y Relaciones con la Unión Europea, *«sobre las observaciones efectuadas (en el) informe de recomendaciones sobre el informe de impacto de género elaborado por la Viceconsejería de Hacienda y Relaciones con la Unión Europea, en relación con el proyecto de Orden por el que se modifica la Orden de 9 de mayo de 2011, de desarrollo de la Ley 1/2011, de 21 de enero, del impuesto sobre las labores del tabaco y otras medidas tributarias»*.

- Remisión -con fecha 13 de noviembre de 2023- al Instituto Canario de Igualdad del PO, del informe de iniciativa reglamentaria -que incluye el informe de impacto de género-, del informe de evaluación del impacto de género por parte de la Unidad de Igualdad adscrita a la Secretaría General Técnica de la Consejería de Hacienda y Relaciones con la Unión Europea e informe sobre las observaciones efectuadas por la citada Unidad de Igualdad. Todo ello al amparo de la Directriz séptima de las Directrices para la elaboración del informe de impacto de género en los proyectos de Ley, disposiciones reglamentarias y planes que apruebe el Gobierno de Canarias, adoptadas por acuerdo del Gobierno de Canarias de 26 de junio de 2017 (BOC, n.º 128, de 5 de julio de 2017).

- Informe de la Viceconsejería de los Servicios Jurídicos del Gobierno de Canarias, de 6 de febrero de 2024 [art. 20, apartado f) del Decreto 19/1992, de 7 de febrero, por el que se aprueba el Reglamento de Organización y Funcionamiento del Servicio Jurídico del Gobierno de Canarias].

- Informe de la iniciativa reglamentaria, de 26 de febrero de 2024, emitido por la Viceconsejería de Hacienda y Relaciones con la Unión Europea. Informe que, además, de ser calificado como *«informe de iniciativa final»* -folio 269 del expediente-, y evacuarse al amparo de lo dispuesto en el art. 80.4 LPGC, presenta un contenido similar al del *«informe de iniciativa inicial»* elaborado con fecha 10 de julio de 2023.

- Informe de 26 de febrero de 2024, evacuado por el Viceconsejero de Hacienda y Relaciones con la Unión Europea respecto a las *«observaciones presentadas por la asociación canaria de industriales tabaqueros en el trámite de información pública del proyecto de orden por la que se modifica la orden de 9 de mayo de 2011, de desarrollo de la ley 1/2011, de 21 de enero, del impuesto sobre las labores del tabaco y otras medidas tributarias»*.

- Informe del Viceconsejero de Hacienda y Relaciones con la Unión Europea, de 26 de febrero de 2024, en relación con las observaciones presentadas por la Agencia Tributaria Canaria respecto al PO de referencia.

- Informe del Viceconsejero de Hacienda y Relaciones con la Unión Europea, de 26 de febrero de 2024, «sobre las observaciones realizadas por la Viceconsejería de los Servicios Jurídicos al proyecto de Orden».

- Informe de la Secretaría General Técnica de la Consejería de Hacienda y Relaciones con la Unión Europea, de 8 de marzo de 2024, ex art. 15.5.a) del Decreto 212/1991, de 11 de septiembre, de organización de los Departamentos de la Administración Autonómica de Canarias.

- Informe del Viceconsejero de Hacienda y Relaciones con la Unión Europea, de 13 de marzo de 2024, en relación con las observaciones formuladas por la Secretaría General Técnica de la citada Consejería respecto al contenido del PO.

- Escrito de 18 de marzo de 2024 de la Consejera de Hacienda y Relaciones con la Unión Europea, por el que se insta a la Secretaría General de la Presidencia del Gobierno de Canarias *«para que a través del Presidente del Gobierno de Canarias se solicite con carácter urgente dictamen del Consejo Consultivo de Canarias»* en relación con el PO que ahora se analiza.

- Finalmente, se incluyen en el expediente las diferentes versiones del proyecto normativo que se han ido confeccionando a lo largo de su tramitación, así como las diversas modificaciones introducidas en el texto reglamentario hasta alcanzar la redacción definitiva de la norma proyectada que se somete a la consideración de este Organismo consultivo.

3. En lo relativo a la resolución de inicio del procedimiento de elaboración de la presente iniciativa reglamentaria (art. 80.1 LPGC), procede dar por reproducidos los argumentos expuestos en el informe de la Viceconsejería de Hacienda y Relaciones con la Unión Europea al hilo de las observaciones formuladas por los Servicios Jurídicos del Gobierno de Canarias -folio 125 del expediente-:

«Señala la Viceconsejería de los Servicios Jurídicos que en el expediente no obra la resolución de inicio del procedimiento de elaboración de la disposición que nos ocupa. Al respecto, cabe argumentar que, a juicio de este centro directivo, el acuerdo de inicio no constituye un trámite sustantivo o esencial del procedimiento, cuya omisión pueda afectar a la validez de la disposición general (sobre las

irregularidades no invalidantes en las disposiciones generales, téngase en cuenta la Sentencia del Tribunal Supremo de 19 de diciembre de 2011 (Rec. 2884/2010) o la Sentencia del Tribunal Supremo de 14 de noviembre de 2016 (Rec. 543/2013), con cita de la STS de 29 de febrero de 2012 (Rec. 234/2010); ni su omisión ha podido menoscabar, en modo alguno, los elementos de juicio necesarios para la evacuación de los posteriores informes preceptivos y para valorar la necesidad de la presente disposición, que viene ampliamente fundada en el informe de iniciativa reglamentaria y en el preámbulo de la Orden; ni, por último, su fecha resulta relevante a efectos de la aplicación del instituto de la caducidad del procedimiento, que no aplica en este supuesto.

En este caso, siendo además la titular del departamento la competente tanto para el inicio del procedimiento de elaboración de la disposición como para la aprobación de la Orden, dado que la resolución de inicio es una mera declaración de voluntad del órgano competente en orden a instar un procedimiento, cabría entender que la misma aprobación de la Orden por la titular del departamento convalida la omisión del trámite de inicio del procedimiento».

IV

Marco competencial y rango de la norma proyectada.

1. La competencia de la Comunidad Autónoma de Canarias constituye el primer y esencial presupuesto para la validez de cualquier clase de disposición proyectada, ora sea de rango legal, ora lo sea reglamentaria; pues, en caso contrario, amenazarían sobre los mismos los correspondientes reproches de inconstitucionalidad y de ilegalidad. A este respecto, resulta necesario analizar si la Comunidad Autónoma de Canarias ostenta o no competencia para dictar el PO que se somete a la consideración de este Consejo Consultivo, pues dicha competencia constituye *conditio sine qua non* de posibilidad del ordenamiento jurídico canario y de cualquier innovación que se pretenda introducir en él.

Pues bien, representando el PO examinado una propuesta de modificación normativa de la Orden de 9 de mayo de 2011, de desarrollo de la Ley 1/2011, de 21 de enero, del Impuesto sobre las Labores del Tabaco y otras Medidas Tributarias, y trayendo dicha Orden causa en la Ley reguladora del citado impuesto, sobre el que ya tuvo ocasión de manifestarse este Consejo Consultivo de Canarias en su Dictamen 908/2010, de 20 de diciembre -en relación con el Proyecto de Ley del Impuesto sobre las Labores del Tabaco y otras Medidas Tributarias-, es por lo que, con remisión a lo

allí manifestado, procede afirmar la competencia de la Comunidad Autónoma de Canarias para emprender la regulación jurídica a la que se contrae el contenido del PO.

Ámbito competencial que ha de ser complementado con las manifestaciones efectuadas por esta Institución consultiva en su Dictamen 220/2019, de 6 de junio (respecto al *«Proyecto de Decreto por el que se modifica el Decreto 314/2011, de 24 de noviembre, por el que se regula el régimen de las tiendas libres de impuestos a los efectos del impuesto sobre las labores del tabaco y de los tributos derivados del régimen económico y fiscal de Canarias y la repercusión en el impuesto sobre las labores del tabaco»*), y que, en lo atinente a la competencia autonómica, se dan en este momento por íntegramente reproducidas.

Como bien se apunta en el citado Dictamen, las normas que se tratan de cumplir en este caso no se dictan en el ejercicio de una competencia fiscal, exclusivamente, -para las que la Comunidad Autónoma de Canarias tiene competencias propias derivadas de su particular régimen fiscal-, sino, también, en materia sanitaria (art. 149.1.16ª CE en relación con el art. 141.2 del Estatuto de Autonomía). Por lo que, a la luz de lo establecido en la Disposición adicional cuarta de la Ley 28/2005, de 26 de diciembre, de medidas sanitarias frente al tabaquismo y reguladora de la venta, el suministro, el consumo y la publicidad de los productos del tabaco, se ha de concluir *«que las peculiaridades del régimen económico y fiscal de Canarias no suponen una limitación a la aplicación de las normas que tienen por objeto la prevención del tabaquismo en favor de la población, especialmente de los menores, y de las medidas sanitarias frente al tabaquismo y la regulación de la venta, el suministro, el consumo y la publicidad de los productos del tabaco, teniendo la Comunidad Autónoma atribuidas las competencias de vigilancia, control e inspección sobre los fabricantes y comerciantes de tabaco de las islas»*.

Así pues, y sobre la base de lo expuesto en los citados dictámenes, procede afirmar la competencia de la Comunidad Autónoma de Canarias para abordar la modificación normativa que se contiene en el PO analizado.

2. En lo que concierne al rango de la disposición normativa proyectada se ha de indicar que éste se ajusta a las exigencias derivadas del principio de jerarquía normativa ex art. 9.3 CE, por cuanto cabe efectuar la modificación del cuerpo normativo (Orden Departamental de 9 de mayo de 2011) llevada a cabo por el

artículo único a través de una disposición normativa (Orden Departamental) con idéntico rango -reglamentario-.

Asimismo, las previsiones contenidas en los apartados seis (por la que se introduce una disposición adicional única en la Orden de 9 de mayo de 2011), uno [en relación con el art. 8.4, letra a) de la Orden de 9 de mayo de 2011], dos y siete (relativas al art. 19 y el Anexo I de la precitada Orden), tres [referidas a las letras c) y d) del art. 30.2 de la Orden], cinco (concerniente al art. 39 de la Orden mencionada) y cuatro (referente al art. 30.7 de la Orden Departamental que se pretende modificar) del artículo único del PO, tienen encaje, respectivamente, en los art. 4.1, 5.3, 15.2 y 17.4.c), 17.4.a) y 11.3 de la Ley 1/2011, de 21 de enero, del Impuesto sobre las Labores del Tabaco y otras Medidas Tributarias, y en el art. 12.3 y el apartado 1, letra b) de la Disposición adicional segunda de la Ley 7/2014, de 30 de julio, de la Agencia Tributaria Canaria. Todo ello en relación con lo dispuesto en los arts. 58.1, letra b) y 76.3 LPGC.

De esta manera, y como hemos tenido ocasión de señalar en supuestos análogos al presente [v.gr., Dictamen 385/2019, de 29 de octubre, *«en relación con el Proyecto de Orden por la que se modifica la Orden de 2 de diciembre de 2008, por la que se establece las condiciones, los requisitos, el procedimiento y los módulos de consumo medio para la práctica de la devolución parcial de la cuota del Impuesto Especial de la Comunidad Autónoma de Canarias sobre combustibles derivados del petróleo, y se aprueban los módulos de consumo medio de la gasolina profesional utilizada en vehículos híbridos eléctricos y vehículos biocombustibles (EXP. 405/2019 PO)»*], no existe reproche alguno a que sea una Orden departamental el instrumento utilizado para la modificación normativa que nos ocupa, habida cuenta de que se dispone de la pertinente habilitación jurídica que ofrece la ley de cobertura, tal y como se ha razonado anteriormente.

3. En definitiva, el PO examinado se dicta en ejercicio de las competencias que corresponden a la Comunidad Autónoma de Canarias, y el rango -Orden Departamental- es el adecuado.

V

Objeto, estructura, contenido y justificación de la norma proyectada.

1. El presente PO tiene por objeto, tal y como se indica en su artículo único, la modificación de la Orden de 9 de mayo de 2011, de desarrollo de la Ley 1/2011, de 21 de enero, del Impuesto sobre las Labores del Tabaco y otras Medidas Tributarias.

A este respecto, se ha de observar que la norma en ciernes presenta un doble objetivo.

Por un lado, con la modificación de la disciplina jurídica y los modelos de las precintas de circulación -marcas fiscales- de las labores del tabaco en general (apartados dos y siete del artículo único del PO, en relación con el art. 19 y el anexo I de la Orden de 9 de mayo de 2011, de desarrollo de la Ley 1/2011, de 21 de enero, del Impuesto sobre las Labores del Tabaco y otras Medidas Tributarias), se trata de dar cumplimiento -antes del 20 de mayo de 2024- a las obligaciones derivadas de la normativa comunitaria -y estatal- en materia de trazabilidad y medidas de seguridad para todo tipo de productos del tabaco. En concreto, a lo mandado por los art. 15 («trazabilidad») y 16 («medida de seguridad») de la Directiva 2014/40/UE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 3 de abril de 2014, relativa a la aproximación de las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas de los Estados miembros en materia de fabricación, presentación y venta de los productos del tabaco y los productos relacionados y por la que se deroga la Directiva 2001/37/CE - en adelante, la Directiva 2014/40/UE-, y a lo establecido por la normativa básica estatal que incorpora tales exigencias derivadas del derecho de la Unión Europea.

De esta manera, se trata de adaptar la normativa autonómica a las exigencias derivadas de la legislación europea y estatal en la materia de referencia, tratando de alcanzar «un nivel elevado de protección de la salud, especialmente de los jóvenes» -tal y como se reitera en los considerandos de la Directiva 2014/40/UE-.

Por otro lado, se introducen diversas modificaciones de la Orden de 9 de mayo de 2011, de desarrollo de la Ley 1/2011, de 21 de enero, del Impuesto sobre las Labores del Tabaco y otras Medidas Tributarias, y relativas a la gestión propiamente dicha del citado impuesto especial. En concreto, las señaladas en el preámbulo del PO y referidas al contenido de los art. 8, 30, 39 y la introducción *ex novo* de una disposición adicional única a la precitada Orden.

2. El PO se estructura en un preámbulo; una parte dispositiva integrada por un artículo único -que comprende siete apartados-; y una parte final que incluye tres disposiciones adicionales, una disposición transitoria única y una disposición final única.

3. En lo que se refiere al contenido del PO, cabe señalar que la parte introductoria -preámbulo- se reserva, en síntesis, a enumerar las normas jurídicas

que habilitan al dictado de la disposición proyectada, a justificar la necesidad de la norma reglamentaria, así como a describir su objeto y contenido.

Asimismo, se afirma la adecuación de la iniciativa reglamentaria a los principios de buena regulación recogidos en el art. 129 LPACAP [y cuya aplicación a la potestad reglamentaria de las Comunidades Autónomas confirmó en su Fundamento Jurídico séptimo, apartado b), la sentencia del Tribunal Constitucional n.º 55/2018, de 24 de mayo], así como en los arts. 66 y 80.5 LPGC; por lo que el PO entiende cumplido el mandato legal establecido en dicho precepto, en orden a la justificación de la adecuación de la norma a los principios de necesidad, eficacia, proporcionalidad, seguridad jurídica, transparencia y eficacia.

Por lo demás, el preámbulo se cierra con una referencia a las disposiciones normativas que habilitan a la persona titular de la Consejería de Hacienda y Relaciones con la Unión Europea para la emisión de la presente norma reglamentaria y, por ende, al desarrollo reglamentario de la Ley 1/2011, de 21 de enero, del Impuesto sobre las Labores del Tabaco y otras Medidas Tributarias.

En segundo lugar, la parte dispositiva del PO incorpora un artículo único (*«Modificación de la Orden de 9 de mayo de 2011, de desarrollo de la Ley 1/2011, de 21 de enero, del Impuesto sobre las Labores del Tabaco y otras Medidas Tributarias»*), dividido, a su vez, en siete apartados, en los que se viene a modificar parcialmente el contenido de la citada Orden (en concreto, la regulación jurídica establecida en sus art. 8, 19, 30, 39 y el Anexo I) así como a introducir una disposición adicional -única- en la norma reglamentaria de referencia.

En tercer lugar, la parte final del PO comprende las siguientes disposiciones:

- Disposiciones adicionales. El PO incorpora tres disposiciones adicionales relativas a la *«autorización de permanencia de determinadas labores del tabaco que no tengan adherida precintas de circulación (marcas fiscales)»* -disposición adicional primera-; a la *«adhesión de las nuevos modelos de precintas de circulación»* -disposición adicional segunda-; y a la habilitación de la *«persona titular de la Dirección de la Agencia Tributaria Canaria para dictar las Resoluciones que procedan para la ejecución de la presente Orden»* -disposición adicional tercera-.

- Disposición transitoria única. En ella se regula el *«mantenimiento de la validez de precintas de circulación (marcas fiscales) de picadura para liar»*.

- Disposición final única. Se establece la entrada en vigor de la Orden al día siguiente de su publicación en el Boletín Oficial -apartado primero-, indicándose,

asimismo, que «a partir del 20 de mayo de 2024, con la excepción prevista en la disposición adicional primera y disposición transitoria única de esta Orden, todos los envases o recipientes unitarios que contengan labores del tabaco, de acuerdo con la definición que se recoge en el artículo 4 de la Ley 1/2011, de 21 de enero, del Impuesto sobre las Labores del Tabaco y otras Medidas Tributarias, que circulen fuera del régimen suspensivo, deberán llevar adheridos los nuevos modelos de precintas de circulación (marcas fiscales) aprobados en el apartado siete del artículo único de la presente Orden» -apartado segundo-.

4. En lo que atañe a la justificación de la norma proyectada, el informe de iniciativa reglamentaria de 26 de febrero de 2024 -folios 105 y ss. del expediente- se pronuncia en los siguientes términos:

«Las labores del tabaco fabricadas o importadas en la Comunidad Autónoma de Canarias deben circular por el ámbito de aplicación espacial del Impuesto al amparo de determinados documentos de circulación, entre los cuales están las precintas de circulación, que son documentos timbrados y numerados, sujetos a modelo, que se confeccionan por la Fábrica Nacional de Moneda y Timbre-Real Casa de la Moneda, Entidad Pública Empresarial, y que deben adherirse en el empaque que constituya la unidad de envasado mínimo; todo ello conforme a los artículo 14.1.d) y 19.2 de la Orden de 9 de mayo de 2011, de desarrollo de la Ley 1/2011, de 21 de enero, del Impuesto sobre las Labores del Tabaco y otras Medidas Tributarias.

Las precintas no solo tiene la naturaleza de documento de circulación, sino que constituyen un elemento esencial de lucha contra el comercio ilícito de tabaco, de garantía para los consumidores y de cumplimiento de la normativa en materia sanitaria, aduanera y tributaria.

La Directiva 2014/40/UE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 3 de abril de 2014, relativa a la aproximación de las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas de los Estados miembros en materia de fabricación, presentación y venta de los productos del tabaco y de los productos relacionados, y por la que se deroga la Directiva 2001/37/CE, tiene como objetivo principal aproximar las normas en materia de fabricación, presentación y venta, para facilitar el buen funcionamiento del mercado interior, de los productos del tabaco y de los productos relacionados, así como dar cumplimiento a las obligaciones contraídas en el Convenio Marco de la Organización Mundial de la Salud para el Control del Tabaco sobre reglamentación del contenido de los productos de tabaco, en especial la

reglamentación de la divulgación de información sobre los productos de tabaco, su empaquetado y etiquetado.

De esta forma, todas las unidades de envasado de productos del tabaco deben estar marcadas con un identificador único, imprimiéndose de forma inamovible e indeleble y no debiendo quedar en ningún caso disimulados o separados, tampoco por timbres fiscales y etiquetas de precio, o por la apertura de la unidad de envasado.

Esta obligación se estableció en dos fases temporales: para los cigarrillos y tabaco para liar a partir del 20 de mayo de 2019 y para los productos del tabaco distintos de los cigarrillos y el tabaco para liar a partir del 20 de mayo de 2024.

Por otra parte, además del identificador único, se exige que las unidades de envasado de los productos del tabaco que se comercialicen incorporen, de forma visible e invisible, una medida de seguridad a prueba de manipulaciones.

La medida de seguridad se imprimirá o se colocará de forma inamovible, será indeleble y no deberá quedar en ningún caso disimulada ni oculta, tampoco por timbres fiscales, etiquetas de precio, u otros elementos obligatorios de conformidad con la legislación, autorizándose que la medida de seguridad pueda incorporarse a los timbres o marcas fiscales.

Al igual que el identificador único, esta obligación de medida de seguridad se estableció para los cigarrillos y al tabaco para liar a partir del 20 de mayo de 2019, y para el resto de las labores del tabaco a partir del 20 de mayo de 2024.

La Directiva 2014/40/UE fue incorporada al ordenamiento jurídico español a través del Real Decreto-ley 17/2017, de 17 de noviembre, por el que se modifica la Ley 28/2005, de 26 de diciembre, de medidas sanitarias frente al tabaquismo y reguladora de la venta, el suministro, el consumo y la publicidad de los productos del tabaco, para transponer la Directiva 2014/40/UE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 3 de abril de 2014; y a través del Real Decreto 579/2017, de 9 de junio, por el que se regulan determinados aspectos relativos a la fabricación, presentación y comercialización de los productos del tabaco y los productos relacionados.

El especial régimen fiscal de Canarias, entre otras cosas, hace que no se aplique el estatal Impuesto sobre las Labores del Tabaco, sino un tributo propio de idéntico nombre creado por la Ley 1/2011, de 21 de enero, del Impuesto sobre las Labores del Tabaco y otras Medidas Tributarias.

El desarrollo reglamentario de la mencionada Ley 1/2011 se encuentra, entre otras normas, en la Orden de 9 de mayo de 2011, de desarrollo de la Ley 1/2011, de 21 de enero, del Impuesto sobre las Labores del Tabaco y otras Medidas Tributarias.

A través de la Orden de 12 de mayo de 2019, por la que se modifica la Orden de 9 de mayo de 2011, de desarrollo de la Ley 1/2011, de 21 de enero, del Impuesto sobre las Labores del Tabaco y otras Medidas Tributarias, se reformó su artículo 19 con el objeto de prever que en las precintas de circulación en los envases en que se comercializasen productos del tabaco (en un primer momento o fase, solo cigarrillos y picadura para liar), se incorporaran medidas de seguridad, aprobando unos nuevos modelos de precintas de circulación, modificándose éstos por la Orden de 14 de julio de 2021.

Lo señalado obliga de nuevo a modificar el artículo 19 y el anexo I de la Orden de 9 de mayo de 2011, de desarrollo de la Ley 1/2011, de 21 de enero, del Impuesto sobre las Labores del Tabaco y otras Medidas Tributarias, para extender desde el día 20 de mayo de 2024 el identificador único y la medida de seguridad a todas las labores del tabaco, y aprobar los modelos de precintas de circulación.

Lo señalado obliga a aprobar los modelos de precintas de circulación de obligada utilización a partir del día 20 de mayo de 2024, pasando a ser el de los cigarrillos rubios a constituir el modelo de precinta fiscal del conjunto de labores del tabaco, excluido los cigarrillos negros y las labores del tabaco destinados a su venta en Tiendas Libres de Impuesto o para su venta o consumo a bordo de buques y aeronaves, que disponen de específicas precintas de circulación. Esto implica que se suprime el modelo de precinta de circulación correspondiente a la picadura para liar; no obstante, se establece un régimen transitorio de validez de las adheridas, utilización de las existencias y destrucción de las que no hayan sido objeto de suministro por parte de la Agencia Tributaria Canaria; este régimen transitorio está contenido en la disposición transitoria única.

A través de la disposición adicional primera se autoriza la permanencia sin llevar adherida la precinta de circulación, con la fecha límite del 20 de mayo de 2026, de las labores de tabaco distintas de los cigarrillos y el tabaco para liar, fabricados o importados con anterioridad al día 20 de mayo de 2024. Por otra parte, la disposición adicional segunda permite la adhesión de los nuevos modelos de precintas de circulación a las labores del tabaco, y su comercialización, antes del día 20 de mayo de 2024.

La disposición adicional tercera autoriza a la persona titular de la Dirección de la Agencia Tributaria Canaria para dictar las resoluciones que procedan para la ejecución de la presente Orden.

Como ya hemos indicado anteriormente, la disposición transitoria única regula, respecto a las precintas de circulación de la picadura para liar, el mantenimiento de la validez de la precinta de circulación adheridas a los envases y/o recipientes con picadura para liar fabricados o importados con anterioridad al 20 de mayo de 2024, su utilización hasta el agotamiento de las existencias, y la destrucción de las que no hayan sido objeto de suministro por parte de la Agencia Tributaria Canaria, serán destruidas.

Por último, en la disposición final única, reguladora de la entrada en vigor, se dispone que a partir del 20 de mayo de 2024, con la excepción prevista en la disposición adicional primera y en la disposición transitoria única, de esta Orden, todos los envases o recipientes unitarios que contengan labores del tabaco, de acuerdo con la definición dada por el artículo 4.1 de la Ley 1/2011, de 21 de enero, que circulen fuera del régimen suspensivo, deberán llevar adheridos los nuevos modelos de precintas de circulación.

Lo descrito es el principal objetivo del proyecto de Orden; no obstante, se efectúan otras modificaciones en la Orden de 9 de mayo de 2011, a saber:

a) Se reforma la letra a) del apartado 4 del artículo 8, en cuanto a eximir del cumplimiento del requisito de volumen trimestral medio de salidas para la autorización de depósito en determinados supuestos.

b) Se modifica el artículo 30 en dos aspectos: se matiza en la letra d) de su apartado 2 la exención de las garantías que deben prestar los fabricantes para responder del pago de la deuda tributaria respecto a los pureros artesanos y los fabricantes cigarros y cigarritos a los que les sea de aplicación la exención del artículo 6.4 de la Ley 1/2011 de 21 de enero, por incorporar la marca de garantía “Cigarros de Canarias” u otra reconocida por la Consejería competente en materia de industria; y en su apartado 7 se adapta al régimen vigente de órganos competentes en materia tributaria.

c) Respecto al artículo 39, regulador de la comunicación del precio de venta de los envases primarios recomendado por los fabricantes, titulares de derecho de comercialización e importadores, la modificación tiene como fin autorizar a la persona titular de la Dirección de la Agencia Tributaria Canaria para aprobar el

modelo de comunicación que obligatoriamente se tiene que utilizar para comunicar los precios de venta por envase primario recomendados para las distintas labores del tabaco».

En idéntico sentido se pronuncia el preámbulo del PO.

Así pues, son dos, básicamente, las razones que justifican la confección del presente proyecto normativo por el que se modifica la Orden de 9 de mayo de 2011, de desarrollo de la Ley 1/2011, de 21 de enero, del Impuesto sobre las Labores del Tabaco y otras Medidas Tributarias.

Por un lado, la necesidad de adaptación del ordenamiento jurídico autonómico a la normativa comunitaria y estatal -básica- vigente en materia de trazabilidad y medidas de seguridad de los productos del tabaco, como bien quedó apuntado en el preámbulo de la Orden de 12 de mayo de 2019, por la que se modifica la Orden de 9 de mayo de 2011, de desarrollo de la Ley 1/2011, de 21 de enero, del Impuesto sobre las Labores del Tabaco y otras Medidas Tributarias.

De esta manera, y con fundamento en las consideraciones jurídicas expuestas anteriormente, resulta inexcusable proceder a la modificación del art. 19 y el Anexo I de la Orden de 9 de mayo de 2011, de desarrollo de la Ley 1/2011, de 21 de enero, del Impuesto sobre las Labores del Tabaco y otras Medidas Tributarias, para extender, desde el día 20 de mayo de 2024, el identificador único y la medida de seguridad a todas las labores del tabaco, y aprobar los nuevos modelos de precintas de circulación: *«Se hace necesario, por tanto, ampliar la obligación, desde el día 20 de mayo de 2024, de adhesión de precintas de circulación a todas las unidades de envasado de productos del tabaco con un identificador único para todo tipo de labores del tabaco, y de la medida de seguridad en los mismos; esto implica modificar el artículo 19 y el anexo I de la Orden de 9 de mayo de 2011»* -párrafo decimotercero del preámbulo-.

Por otro lado, resulta necesaria la actualización y/o adecuación de la normativa reguladora de la gestión del impuesto sobre las labores del tabaco a las nuevas circunstancias que se han ido produciendo desde la entrada en vigor de la norma que ahora se pretende modificar [v.gr., ampliación del ámbito objetivo del impuesto a través de la modificación del art. 4.1 de la Ley 1/2011, de 21 de enero, del Impuesto sobre las Labores del Tabaco y otras Medidas Tributarias, en virtud de la disposición final novena de la Ley 7/2023, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales de la Comunidad Autónoma de Canarias para 2024, lo que, por ejemplo, afecta al

contenido del art. 19.6, letra c), de la Orden de 9 de mayo de 2011 o justifica la introducción en ésta de una disposición adicional -única-; la supresión de la anterior Dirección General de Tributos y su sustitución por la Agencia Tributaria Canaria, lo que obliga a efectuar las correspondientes adaptaciones/actualizaciones en el texto de la norma modificada ex art. 12.3 y disposición adicional segunda, apartado primero, letra b) de la Ley 7/2014, de 30 de julio, de la Agencia Tributaria Canaria; entre otras cuestiones].

VI

Observaciones al contenido del PO.

1. Consideraciones de carácter formal.

En primer lugar, es aconsejable proceder a una revisión del texto del PO para corregir las diversas deficiencias observadas en su redacción.

En este sentido, y entre otras posibles, se advierten incorrecciones relativas a los siguientes aspectos: a) Puntuación del texto [v.gr., párrafo vigésimo del preámbulo: « (...) con la excepción prevista en la disposición adicional primera y en la disposición transitoria única (,) de esta Orden (...) »; párrafo vigesimotercero del preámbulo: « (...) definir claramente la situación que la motiva y sus objetivos, habiendo garantizado (...) »; apartado uno del artículo único: «La letra a) del apartado 4 del artículo 8 queda redactado del modo siguiente (:) (...) »; apartado dos del artículo único: el cardinal arábigo (19) ha de ir seguido de un punto y un espacio; y, a continuación, el título del artículo en cuestión, esto es, «Artículo 19(.) Precintas de circulación (marcas fiscales).» -idéntica consideración se ha de efectuar respecto al apartado cinco del artículo único: «Artículo 39(.) Comunicación (...) »-; apartado dos del artículo único, en relación con el art. 19.5, letra a), párrafo segundo, de la Orden de 9 de mayo de 2011: «La Agencia Tributaria Canaria no atenderá peticiones de precintas de circulación en cantidad que supere dicho límite(,) salvo que se preste una garantía complementaria del 75 por 100 de la cuota teórica, por el exceso»; apartado siete del artículo único: se ha de suprimir el guion que sigue al punto [«Siete.(-) El contenido (...) »]; entre otros]; y b) Discordancia de género [v.gr., apartado dos del artículo único en relación con el art. 19.6, letra b) de la Orden de 9 de mayo de 2011: «Cuando las labores del tabaco sean importad(a)s para su introducción en una fábrica o depósito del Impuesto (...) »; apartado dos del artículo único en relación con el art. 19.10, párrafos segundo y tercero de la Orden de 9 de mayo de 2011: « (...) se trate de labores del tabaco destinad(a)s a (...) »; etc.].

En segundo lugar, y de manera más concreta, en relación con el Preámbulo de la norma, al abordar el cumplimiento de los principios de buena regulación, se afirma que, *«en relación con los principios de necesidad y eficacia, se ha identificado plenamente en la exposición de motivos los fines perseguidos (...)»*. Pues bien, dicha referencia a la *«exposición de motivos»* ha de ser sustituida por la referencia al *«preámbulo»* de la norma analizada (arts. 66.2 y 80.5 LPGC).

2. Consideraciones de naturaleza sustantiva o de fondo.

Apartado dos del artículo único.

El apartado dos del artículo único modifica el art. 19 (*«Precintas de circulación»*) de la Orden de 9 de mayo de 2011.

El apartado 7, letra c), párrafo tercero, del art. 19 de la Orden de referencia, señala que *«por cuota teórica del Impuesto se entiende la que se devengaría a la salida de fábrica o depósito del Impuesto, con ultimación del régimen suspensivo y sin aplicación de exenciones, de la cantidad de cigarrillos o picadura para liar a la que se refiere la falta de precintas de circulación con un precio medio ponderado de venta real igual al de la media de los fabricados o almacenados por el interesado el año natural anterior, o del año en curso, si no existieran datos del año anterior»*.

Procede aclarar en el texto normativo si la mención a los *«cigarrillos o picadura para liar»* ha de entenderse referida, en realidad [tal y como ocurre en otros apartados de la Orden: v.gr., art. 19.5, letra d)], a las labores del tabaco en general.

Disposición adicional primera y segunda.

El contenido de la disposición adicional primera debiera figurar -en sentido análogo al previsto en la disposición transitoria segunda de la Orden HAC/66/2024, de 25 de enero, por la que se aprueban las normas de desarrollo de las marcas fiscales previstas para todas las labores de tabaco- como disposición transitoria (norma vigesimoquinta, apartado 2, del Decreto 15/2016).

Idéntica consideración se ha de efectuar en relación con el contenido de la disposición adicional segunda (norma vigesimoquinta, apartado 3, del Decreto 15/2016).

Lo anteriormente expuesto obliga a corregir las referencias que en el texto normativo se efectúan a las precitadas disposiciones adicionales (véanse, en este

sentido, las menciones contenidas en el preámbulo o en el apartado segundo de la disposición final única del PO).

C O N C L U S I Ó N

El Proyecto de Orden, por el que se modifica la Orden de 9 de mayo de 2011, de desarrollo de la Ley 1/2011, de 21 de enero, del Impuesto sobre las Labores del Tabaco y otras Medidas Tributarias, se adecua a los parámetros de constitucionalidad y de estatutoriedad que resultan de aplicación, así como al resto del ordenamiento jurídico. No obstante, se formulan diversas observaciones a su articulado.