CONSULTA TRIBUTOS REF
CONSULTA NÚM: 1668 (23/06/14)

PERSONA O ENTIDAD CONSULTANTE	**DOMICILIO**
CONCEPTO IMPOSITIVO Impuesto General Indirecto Canario	**NORMATIVA APLICABLE** Art. 57 Ley 4/2012

CUESTIÓN PLANTEADA

Se consulta el tipo impositivo aplicable a la entrega o importación del producto comercial Tobacco Considaret denominado “tabaco sin humo”.

CONTESTACIÓN VINCULANTE

Está sujeta al tipo del 20 por ciento la entrega o importación del producto comercial Tobacco Considaret denominado “tabaco sin humo”.

Visto escrito presentado por en el que se formula consulta tributaria en relación al Impuesto General Indirecto Canario (en adelante, IGIC), esta Dirección General de Tributos, en uso de las atribuciones conferidas en la Disposición Adicional Décima.Tres de la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias (en adelante, Ley 20/1991), en relación con el artículo 23.2.t) del Reglamento Orgánico de la Consejería de Economía y Hacienda aprobado por el artículo único del Decreto 12/2004, de 10 de febrero, se emite la siguiente contestación:

PRIMERO.- Se consulta el tipo impositivo aplicable a la entrega o importación del producto comercial Tobacco Considaret denominado "tabaco sin humo".

SEGUNDO.- El artículo 57 de la Ley 4/2012, de 25 de junio, de medidas administrativas y fiscales, regula el tipo de gravamen del 20 por ciento en los siguientes términos:

> *"El tipo de gravamen especial del 20 por ciento será aplicable a las entregas de las labores del tabaco, con excepción de los cigarros puros."*

Partiendo del hecho de que no nos encontramos ante un cigarro puro, la cuestión para decidir si la entrega o importación del bien objeto de consulta tributa o no al tipo del 20 por ciento, radica en su consideración o no como labor del tabaco.

En la regulación del IGIC no existe un concepto propio de labor del tabaco, por lo que debemos atender a los criterios interpretativos comúnmente admitidos en Derecho, conforme a lo expuesto en el artículo 12.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, el cual dispone que *"Las normas tributarias se interpretarán con arreglo a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 3 del Código Civil"*, precepto este que establece que *"Las normas se interpretarán según el sentido propio de sus palabras, en relación con el contexto, los antecedentes históricos y legislativos, y la realidad social del tiempo en que han de ser aplicadas, atendiendo fundamentalmente al espíritu y finalidad de aquéllas"*.

La entidad mercantil consultante aporta muestras del producto e indicaciones técnicas. En éstas se señala expresamente lo siguiente:

"NOMBRES, MARCAS Y ESPECIFICACIONES DEL SABOR AROMÁTICO Y EL CONTENIDO DE LAS INHALACIONES SECAS DE LOS PRODUCTOS DE TABACO

1. NOMBRES Y MARCAS

Tobacco Considaret

Island blend tobacco

Tabaco con sabor a licor/anís.

Ingredientes: Alquitrán: 0 mg; Nicotina: 5.3 mg; Dióxido de carbono: 0 mg.

Menthol Tobacco

Tabaco con sabor a menta, anís y eucalipto.

Ingredientes: Alquitrán: 0 mg; Nicotina: 5.3 mg; Dióxido de carbono: 0 mg.

Irish Creme Tobacco

Tabaco con sabor a crema.

Ingredientes: Alquitrán: 0 mg; Nicotina: 5.3 mg; Dióxido de carbono: 0 mg.

Tobacco Cafe

Tabaco con sabor a café helado.

Ingredientes: Alquitrán: 0 mg; Nicotina: 5.3 mg; Dióxido de carbono: 0 mg.

2. CUALITATIVO Y CUANTITATIVO

Un solo Tobacco Considaret contiene tabaco natural y libera inhalaciones secas de aroma de tabaco junto con la nicotina del tabaco. La cantidad liberada equivale a 5.3 mg tras 70 minutos con 4 litros de aire por minuto. El Tobacco Considaret también contiene ingredientes y aromas naturales que están aprobados como aditivos para el consumo alimentario con arreglo a las normas de seguridad para los proveedores con 60 mg.

No se añaden a aditivos artificiales.

3. ESPECIFICACIÓN DE LOS COMPONENTES

Inhalador

El inhalador consta de una boquilla con un filtro. El contenido se basa en una combinación de maíz y arroz y partículas de hojas de tabaco. A continuación, una esfera con efecto de sellado separa la cámara que contiene los extractos aromáticos naturales y la cámara de tabaco/arroz y maíz. En la base se encuentra una palanca de inyección con el propósito de activar el inhalador encargado de liberar las sustancias naturales. Lo mencionado anteriormente equivale a la composición de una unidad. El aroma y la nicotina del tabaco junto con el gusto/sabor aromático libera líquido que, a su vez, libera vapor de la cámara central del tubo nombrado con anterioridad.

Tobacco Considaret contiene maíz y arroz natural que actúa como parte de la función del inhalador.

Tobacco Considaret contiene un filtro de acetato (hecho de papel) junto con bolas de plástico 3PP.

Tobacco Considaret está hecho de un tubo de plástico 3PP con la composición anterior y tanto el contenido como una pieza de inserción (palanca de activación de inyección) también están hecho de plástico 3PP."

De estas indicaciones técnicas debemos destacar lo siguiente: un solo *Tobacco Considaret* contiene tabaco natural y libera inhalaciones secas de aroma de tabaco junto con la nicotina del tabaco.

La regulación de la normativa tributaria relativa al Impuesto sobre la Labores del Tabaco incluye una definición de labores del tabaco [artículo 4 de la Ley 1/2011, de 21 de enero, del Impuesto sobre las Labores del Tabaco y otras Medidas Tributarias (en adelante, Ley 1/2011)], pero debe desecharse por varias razones, a saber:

- porque no contempla a todas la labores del tabaco, ejemplos de ello pueden ser el tabaco para mascar o el tabaco de uso oral que aunque tienen la consideración de labores del tabaco no tributa su importación o fabricación por el citado impuesto especial.

- porque contempla como labores del tabaco productos que no contienen tabaco pero se consideran cigarrillos y tabaco para fumar; de esta manera el apartado 7 del artículo 4 dispone "*Se considerará igualmente cigarrillos y tabaco para fumar, los productos constituidos exclusiva o parcialmente por sustancias de tráfico no prohibido que no sean tabaco pero que respondan a los restantes criterios establecidos en los apartados 4 y 5 anteriores. No obstante, los productos que no contengan tabaco no tendrán esta consideración cuando se justifique que tienen una función exclusivamente medicinal.*"

A los efectos de la resolución de la presente consulta, resulta de especial interés la reciente 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, Directiva), que aunque no ha sido transpuesta al ordenamiento interno español resulta revelador sobre la consideración o no como labor del tabaco del bien objeto de consulta.

El objeto de la Directiva viene regulado en su artículo 1 en los siguientes términos:

> *"La presente Directiva tiene por objetivo la aproximación de las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas de los Estados miembros por lo que respecta a:*
> *a) los ingredientes y las emisiones de los productos del tabaco y las obligaciones de información relacionadas, así como los niveles máximos de emisión de alquitrán, nicotina y monóxido de carbono de los cigarrillos;*
> *b) determinados aspectos del etiquetado y envasado de los productos del tabaco, incluidas las advertencias sanitarias que deberán figurar en las unidades de envasado de los productos del tabaco y en todo embalaje exterior, así como la trazabilidad y las*

medidas de seguridad aplicables a los productos del tabaco a fin de garantizar el cumplimiento de las disposiciones de la presente Directiva;
c) la prohibición de comercialización del tabaco de uso oral;
d) las ventas a distancia transfronterizas de productos del tabaco;
e) la obligación de presentar una notificación en relación con los productos del tabaco novedosos;
f) la comercialización y el etiquetado de determinados productos relacionados con los productos del tabaco; en concreto los cigarrillos electrónicos y los envases de recarga, y los productos a base de hierbas para fumar; y ello a fin de facilitar el buen funcionamiento del mercado interior del tabaco y los productos relacionados, sobre la base de un nivel elevado de protección de la salud humana, especialmente por lo que respecta a los jóvenes, y de cumplir las obligaciones de la Unión contraídas con arreglo al Convenio Marco de la OMS para el Control del Tabaco («CMCT»).”

El artículo 2 de la Directiva define a los productos del tabaco como los productos que pueden ser consumidos y constituidos, total o parcialmente, por tabaco, genéticamente modificado o no.

Aunque la Directiva no habla propiamente de “labores del tabaco” sino de “productos del tabaco”, cabe asimilar ambos conceptos.

Por último, el que el bien objeto de consulta no produzca humo (la entidad consultante lo denomina “tabaco sin humo”) no es determinante para su no consideración como producto del tabaco o labor del tabaco. En efecto, el artículo 2 de la Directiva define al “producto del tabaco sin combustión” como un producto del tabaco que no implique un proceso de combustión, incluidos el tabaco de mascar, el tabaco de uso nasal y el tabaco de uso oral.

TERCERO.- De acuerdo con lo expuesto**,** es criterio vinculante de esta Dirección General de Tributos que está sujeta al tipo del 20 por ciento la entrega o importación del producto comercial Tobacco Considaret denominado “tabaco sin humo”.

La presente consulta se emite conforme a la legislación vigente a la fecha de firma de la misma y a los efectos que establece la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Santa Cruz de Tenerife, 23 de junio de 2014

EL DIRECTOR GENERAL DE TRIBUTOS

Alberto Génova Galván