GOBIERNO DE CANARIAS
CONSEJERÍA DE ECONOMÍA Y HACIENDA
DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS

PERSONA O ENTIDAD CONSULTANTE:	**DOMICILIO:**
CONCEPTO IMPOSITIVO: Impuesto General Indirecto Canario	**NORMATIVA APLICABLE:** D.A.Octava.Uno.3 y Dos Ley 20/1991

CUESTIÓN PLANTEADA:

Se consulta respecto a los tipos de gravamen del Impuesto General Indirecto Canario (IGIC) aplicables a las importaciones y entregas de tabacos, a cuyo fin el consultante expone:

Manifiesta el consultante que un centro gestor dependiente de la Dirección General de Tributos ha pretendido recientemente gravar en concepto de IGIC con el tipo del 35 por 100 la importación de una partida de tabaco de uso exclusivamente industrial ("cut rag" o mezcla definitiva de tabacos para la fabricación de cigarrillos, con código NC 2403 10 90) efectuada por una empresa miembro de la asociación consultante. El producto es importado en envases de unos 30 kilogramos de peso.

De conformidad con lo ordenado en la Disposición Adicional Octava de la Ley 20/1991, están establecidos dos tipos impositivos especiales aplicables a las entregas e importaciones de labores de tabaco: el 20 % para las labores de tabaco negro, y el 35 % para las labores de tabaco rubio y sucedáneos del tabaco. No parece haber, por tanto, ningún género de duda de que el legislador ha establecido estos dos tipos especiales para las labores de tabaco, es decir, para aquellos productos de tabaco manufacturados y aptos para fumar, así como para los sucedáneos de estos productos.

Sin embargo, en opinión de la Asociación consultante, la Consejería de Economía y Hacienda no respeta el mandato legal e incurre en dos errores importantes en relación con la tributación de los tabacos por IGIC:

a) No aplican los tipos especiales del 20 y 35 % a algunas labores, como los tabacos de mascar y rapé (2403 99 10 00), que son productos que están destinados a su consumo directo por el público.

b) Por el contrario, y también de forma que el consultante considera contraria al precepto legal, gravan estos tipos impositivos especiales a algunos tabacos de uso estricto industrial, a los que habría que aplicar el tipo general del IGIC porque no son labores ni sucedáneos. Se refiere el consultante al tabaco expandido (ex 2403 99 90) y al "cut rag" o mezcla definitiva de tabaco utilizada para la fabricación de cigarrillos, cigarritos y cigarros (ex 2403 10 90).

Para la mejor comprensión del proceso productivo de las labores de tabaco, conviene señalar que la fabricación de cigarrillos y cigarros precisa como materia prima básica tabacos sin desvenar (Código NC 2401 10), tabacos desvenados (Código NC 2401 20), venas y otros desperdicios de tabaco (Código NC 2401 30) y algunos tabacos semielaborados como el tabaco reconstituido u homogeneizado y el tabaco expandido (Código NC 2403). En función de cómo se hayan recibido los tabacos (hojas enteras, trozos de hoja o "strips" y venas), éstos sufren un proceso de elaboración (conocido como proceso primario en el ámbito tabaquero) que pasa por diversas fases (selección de

la liga, prehumectación, humectación, batido picado, humectación, mezcla). El objeto final de este proceso es la obtención de la mezcla definitiva de tabacos, hebra o "cut rag" apta para la fabricación de cigarrillos y cigarros en un siguiente proceso denominado secundario y que incluye como fases más significativas, en el caso de los cigarrillos, el liado y empaquetado.

Todos los tabacos que son usados como materia prima de las fábricas canarias están relacionados en el contingente al que la normativa comunitaria concede la exención de derechos arancelarios a su importación en Canarias, siempre que se destinen a la fabricación local de labores de tabaco (artículo 16 del Reglamento 1454/2001, del Consejo, de 28 de junio de 2001, y Reglamento 1195/2002, de la Comisión, de 3 de julio de 2002).

Conforme a lo manifestado, se consulta por los tipos de gravamen en concepto de IGIC aplicables a las importaciones y entregas de:

- tabacos de mascar y rapé (2403 99 10 00)
- tabaco expandido (ex. 2403 99 90) y
- mezcla definitiva de tabaco utilizada para la fabricación de cigarrillos, cigarritos y cigarros (ex 2403 10 90)

CONTESTACIÓN:

Ninguna de las presentaciones de tabaco objeto de consulta, tabaco de mascar y rapé, tabaco expandido y mezcla definitiva de tabaco, puede ser considerada una labor de tabaco de las previstas para la aplicación del tipo especial del IGIC a que se refiere la Disposición Adicional Octava. Dos de la Ley 20/1991 para sus entregas o importaciones. En consecuencia, en las importaciones y entregas interiores de dichos productos será de aplicación el tipo general del 5 por 100 del IGIC.

Visto escrito, presentado en esta Consejería de Economía y Hacienda por , en el que se formula consulta tributaria en relación al Impuesto General Indirecto Canario (IGIC), esta Dirección General de Tributos, en uso de la atribución conferida 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 25.2 .t), del Decreto 12/2004, de 10 de febrero, por el que se aprueba el Reglamento Orgánico de la Consejería de Economía y Hacienda, emite la siguiente contestación:

PRIMERO: Se consulta respecto a los tipos de gravamen del Impuesto General Indirecto Canario (IGIC) aplicables a las importaciones y entregas de tabacos, a cuyo fin el consultante expone:

Manifiesta el consultante que un centro gestor dependiente de la Dirección General de Tributos ha pretendido recientemente gravar en concepto de IGIC con el tipo del 35 por 100 la importación de una partida de tabaco de uso exclusivamente industrial ("cut rag" o mezcla definitiva de tabacos para la fabricación de cigarrillos, con código NC 2403 10 90) efectuada por una empresa miembro de la asociación consultante. El producto es importado en envases de unos 30 kilogramos de peso.

De conformidad con lo ordenado en la Disposición Adicional Octava de la Ley 20/1991, están establecidos dos tipos impositivos especiales aplicables a las entregas e importaciones de labores de tabaco: el 20 % para las labores de tabaco negro, y el 35 % para las labores de tabaco rubio y sucedáneos del tabaco. No parece haber, por tanto, ningún género de duda de que el legislador ha establecido estos dos tipos especiales para las labores de tabaco, es decir, para aquellos productos de tabaco manufacturados y aptos para fumar, así como para los sucedáneos de estos productos.

Sin embargo, en opinión de la Asociación consultante, la Consejería de Economía y Hacienda no respeta el mandato legal e incurre en dos errores importantes en relación con la tributación de los tabacos por IGIC:

c) No aplican los tipos especiales del 20 y 35 % a algunas labores, como los tabacos de mascar y rapé (2403 99 10 00), que son productos que están destinados a su consumo directo por el público.

d) Por el contrario, y también de forma que el consultante considera contraria al precepto legal, gravan estos tipos impositivos especiales a algunos tabacos de uso estricto industrial, a los que habría que aplicar el tipo general del IGIC porque no son labores ni sucedáneos. Se refiere el consultante al tabaco expandido (ex 2403 99 90) y al "cut rag" o mezcla definitiva de tabaco utilizada para la fabricación de cigarrillos, cigarritos y cigarros (ex 2403 10 90).

Para la mejor comprensión del proceso productivo de las labores de tabaco, conviene señalar que la fabricación de cigarrillos y cigarros precisa como materia prima básica tabacos sin desvenar (Código NC 2401 10), tabacos desvenados (Código NC 2401 20), venas y otros desperdicios de tabaco (Código NC 2401 30) y algunos tabacos semielaborados como el tabaco reconstituido u

homogeneizado y el tabaco expandido (Código NC 2403). En función de cómo se hayan recibido los tabacos (hojas enteras, trozos de hoja o "strips" y venas), éstos sufren un proceso de elaboración (conocido como proceso primario en el ámbito tabaquero) que pasa por diversas fases (selección de la liga, prehumectación, humectación, batido picado, humectación, mezcla). El objeto final de este proceso es la obtención de la mezcla definitiva de tabacos, hebra o "cut rag" apta para la fabricación de cigarrillos y cigarros en un siguiente proceso denominado secundario y que incluye como fases más significativas, en el caso de los cigarrillos, el liado y empaquetado.

Todos los tabacos que son usados como materia prima de las fábricas canarias están relacionados en el contingente al que la normativa comunitaria concede la exención de derechos arancelarios a su importación en Canarias, siempre que se destinen a la fabricación local de labores de tabaco (artículo 16 del Reglamento 1454/2001, del Consejo, de 28 de junio de 2001, y Reglamento 1195/2002, de la Comisión, de 3 de julio de 2002).

Conforme a lo manifestado, se consulta por los tipos de gravamen en concepto de IGIC aplicables a las importaciones y entregas de:

- tabacos de mascar y rapé (2403 99 10 00)
- tabaco expandido (ex. 2403 99 90) y
- mezcla definitiva de tabaco utilizada para la fabricación de cigarrillos, cigarritos y cigarros (ex 2403 10 90)

SEGUNDO: De conformidad con la Disposición Adicional Octava. Dos de la Ley 20/1991, se establecen los siguientes "*tipos especiales aplicables a las entregas e importaciones de las labores de tabaco:*

a) Para las labores de tabaco negro: 20 por 100.

b) Para labores de tabaco rubio y sucedáneos del tabaco: 35 por 100."

Habrá que acudir a la regulación específica de los impuestos especiales para determinar qué se entiende por labores de tabaco. De esta forma en la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales (BOE Nº 312, de 29.12.92), en su Capítulo VIII Impuesto sobre las Labores del Tabaco, artículo 56 se dice:

"Á*mbito objetivo.*

A efectos de este impuesto tienen la consideración de labores del tabaco:

1. Los cigarros y los cigarritos.

2. Los cigarrillos.

3. La picadura para liar.

4. Los demás tabacos para fumar. "

A su vez, en el artículo 59, conceptos y definiciones, se establece:

"1. A efectos de este impuesto, tendrán la consideración de cigarros o cigarritos, siempre que sean susceptibles de ser fumados tal como se presentan:

a. Los rollos de tabaco constituidos totalmente por tabaco natural.

b. Los rollos de tabaco provistos de una capa exterior de tabaco natural.

c. Los rollos de tabaco con una mezcla de tripa batida y provistos de una capa exterior del color normal de los cigarros que cubre íntegramente el producto, incluido el filtro si lo hubiera, pero no la boquilla en el caso de los puros con boquilla, y una subcapa, ambas de tabaco reconstituido, cuando su masa unitaria sin filtro ni boquilla sea igual o superior a 1,2 gramos y cuando la capa esté ajustada en espiral con un ángulo agudo mínimo de 30 grados respecto al eje longitudinal del cigarro.

Los rollos de tabaco con una mezcla de tripa batida y provistos de una capa exterior de tabaco reconstituido del color normal de los cigarros que cubre íntegramente el producto incluido el filtro si lo hubiera, pero no la boquilla en el caso de los puros con boquilla, cuando su masa unitaria sin filtro ni boquilla sea igual o superior a 2,3 gramos y su perímetro, al menos en un tercio de su longitud , sea igual o superior a 34 milímetros.

Estas labores tendrán la consideración de cigarros o cigarritos según que su peso exceda o no de 3 gramos por unidad. "

"3. A efectos de este impuesto se considerarán cigarrillos los rollos de tabaco que puedan fumarse en su forma original y que no sean cigarros ni cigarritos con arreglo a lo establecido en los apartados anteriores. "

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

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

b. Los restos de tabaco acondicionado para la venta al por menor que no sean cigarros, cigarritos ni cigarrillos y que sean susceptibles de ser fumados."

Otras definiciones relevantes a los efectos de resolver la presente consulta tributaria se exponen a continuación:

Rapé: es el "polvo (de tabaco), más grueso y más oscuro que el ordinario y elaborado con hoja cortada algún tiempo después de madurar." (Diccionario de la Real Academia). Se completaría esta definición añadiendo que es polvo de tabaco que, esnifado, estimula el placer liberador del estornudo. Solía añadírsele ciertos aceites esenciales de origen vegetal. Actualmente se pude considerar en desuso.

Tabaco de mascar: Picadura de tabaco para mascar, presentada en láminas o bloques de pequeñas dimensiones o para consumirlos como goma de mascar (chicles). Se sigue consumiendo: En la Resolución de 20 de febrero de 2002, por ejemplo, del Comisionado para el Mercado de Tabacos, se aprueba el PVP para la "Makla Ifrikia".

Cut rag: Tabaco que, después de habérsele incorporado una salsa formada por ingredientes variados tales como azúcar, humectantes y sustancias aromáticas, se ha cortado en finas tiras para ser usado como picadura para la posterior elaboración industrial de cigarrillos.

Tabaco expandido: Se aplica a la hoja de tabaco cortada que ha sido tratada mediante un proceso de expansión, normalmente DIET o G-13.

DIET: Es un proceso de expansión de alto orden en el cual la hoja de tabaco se impregna con CO_2, enfriado y expandido mediante la rápida liberación de CO_2 con calor.

G-13: Igual proceso pero impregnando la hoja de tabaco con un agente orgánico, FREON-11 (un fluorocarbonado) y expandiendo mediante un rápido calentamiento.

En algunas labores de cigarrillos rubios, se utiliza mezclándolo con picadura de tabaco normal. No es apto para ser fumado directamente.

Tabaco reconstituido: (Homogeneizado) Obtenido por aglomeración de partículas procedentes de hojas, de residuos o de polvo de tabaco, incluso sobre un soporte (por ejemplo, sobre una hoja de celulosa procedente de los nervios del tabaco). Este tabaco se presenta generalmente en forma de hojas rectangulares o de bandas. Puede utilizarse en esta forma (como envolturas o capas), o bien picado o cortado en hebras para constituir el interior de los cigarros (puros) o de los cigarrillos. (A.A., act. 19-01-01)

En algunas labores de cigarrillos se utiliza mezclado con picadura de tabaco en distintas proporciones. No es acto para ser fumado directamente.

Conforme a lo expuesto, se puede concluir que los tipos especiales del IGIC son aplicables a las entregas e importaciones de labores del tabaco. Dentro del concepto tributario de labores del tabaco solamente se incluyen las siguientes:

1. Los cigarros y los cigarritos.
2. Los cigarrillos.
3. La picadura para liar.
4. Los demás tabacos para fumar.

Se puede deducir que ninguna de las presentaciones de tabaco objeto de la presente consulta puede considerarse cigarro, cigarrito o cigarrillo. Podrían considerarse incluidas en los conceptos "picadura para liar" o "los demás tabacos para fumar". Para ello tendría que cumplirse la condición de que fuesen "susceptibles de ser fumados sin transformación industrial posterior."

El tabaco de mascar y el rapé no son susceptibles de ser fumados por su constitución, su presentación y por el uso a que van destinados.

El tabaco expandido no puede fumarse directamente. Se ha de mezclar con otros tabacos y someterse a un proceso industrial.

Como mezclas definitivas de tabaco utilizada para la fabricación de cigarrillos, cigarritos y cigarros, se podrían considerar, por ejemplo, el CUT RAG y el RECONSTITUIDO. De las definiciones incluidas con anterioridad se concluye fácilmente que ninguno de ellos es susceptible de ser fumado.

En definitiva, es criterio de este Centro Directivo que ninguna de las presentaciones de tabaco objeto de consulta, tabaco de mascar y rapé, tabaco expandido y mezcla definitiva de tabaco, puede ser considerada una labor de tabaco de las previstas para la aplicación del tipo especial del IGIC a

que se refiere la Disposición Adicional Octava. Dos de la Ley 20/1991 para sus entregas o importaciones. En consecuencia, en las importaciones y entregas interiores de dichos productos será de aplicación el tipo general del 5 por 100 del IGIC.

Lo que, de conformidad con lo establecido en la Disposición Adicional Décima, número tres, de la Ley 20/1991, y con el alcance previsto en el artículo 107 de la Ley General Tributaria, le comunico para su conocimiento y demás efectos.

Las Palmas de Gran Canaria, a 29 de junio de 2004

EL DIRECTOR GENERAL DE TRIBUTOS

Alberto Génova Galván