

**DECRETO LEY N° 828 – ART. 4 – DECRETO N° 238, DEL MINISTERIO DE
HACIENDA, ART. 17 – (ORD. N° 3140, DE 30-12-2019)**

Tratamiento tributario del producto "XXXXX", perteneciente a la línea de Productos de Calentamiento de Tabaco, THP.

Se ha solicitado a esta Dirección Nacional un pronunciamiento sobre la calificación que tendría el producto denominado "XXXXX", perteneciente a la línea de Productos de Calentamiento de Tabaco, THP.

I.- ANTECEDENTES:

Señala que su representada, la sociedad YYYYYY, es una empresa dedicada a la fabricación, venta y comercialización de cigarros y cigarrillos a lo largo de todo Chile, tanto a clientes mayoristas como a minoristas.

En virtud de lo anterior, YYYYYY es un contribuyente del Impuesto Específico a los Cigarrillos, Cigarros y Tabaco Elaborado contenido en el Decreto Ley N°828, de 1974, (en adelante, "Ley de Impuesto al Tabaco") y lo dispuesto en el Decreto N°238 del Ministerio de Hacienda de 1975 (en adelante, el "Decreto").

Su representada se encuentra en la actualidad estudiando la comercialización de un nuevo producto en el país denominado comercialmente "XXXXX", perteneciente a una línea de productos de tabaco conocida como Tobacco Heating Products o Productos de Calentamiento de Tabaco (en adelante "THP"), frente a lo cual han surgido ciertas dudas en cuanto al tratamiento tributario del mismo en relación al Impuesto al Tabaco que le afectaría.

Este producto tiene como base fundamental una mezcla de tabaco picado y reconstituido y mezclas de tabaco, que, a diferencia de un cigarrillo tradicional, son utilizadas en conjunto con un dispositivo electrónico que calienta el tabaco a una temperatura controlada de aproximadamente 240°C.

En cuanto a las características del producto, este tiene un largo de 83 milímetros y una circunferencia de 16,96 milímetros, cuyas principales características son las siguientes:

- Contiene 260 miligramos de tabaco
- Su envoltorio puede ser de papel de celulosa o de aluminio
- Contiene un disipador de calor de 25 milímetros
- Filtro de acetato de 10 milímetros
- Tubo de boca de 6 milímetros

Por otra parte, el producto debe ser calentado con un dispositivo electrónico portátil y recargable, cuyo modelo puede variar, pero que, en esencia, cumple la misma función.

En virtud de lo dispuesto en los artículos, 3, 4 y 5 de la Ley de Impuesto al Tabaco, la tasa aplicable a un producto dependerá de la naturaleza del mismo. Así, los cigarros puros, los paquetes, cajas o envoltorios de cigarrillos y el tabaco elaborado están sujetos a tasas distintas, según se desprende de la simple lectura de los señalados artículos, por lo que es necesario determinar la naturaleza de cada producto, ya que existen distinciones según se trate de unos u otros.

A su vez, para efectos de clasificar a un producto dentro de alguna de las calificaciones de la ley es necesario remitirse a las reglas de interpretación contenidas en los artículos 19 a 24 del Código Civil.

El artículo 20 del Código Civil señala que "Las palabras de la ley se entenderán en su sentido natural y obvio, según el uso general de las mismas palabras; pero cuando el legislador las haya definido expresamente para ciertas materias, se les dará a éstas su significado legal".

En cuanto a este punto, el Reglamento de la Ley de Impuesto al Tabaco contiene una definición de lo que debe entenderse por cigarro y cigarrillo en su artículo 17°.

De esta forma, atendida la existencia de una definición contenida en el Reglamento de la Ley de Impuesto al Tabaco, habría que atenerse a ésta y no al entendimiento según su sentido natural y obvio. Asimismo, sería improcedente asignarle un sentido técnico a la palabra en los términos del artículo 21 del Código Civil, ya que es claro que debe imperar la definición contenida en el mencionado Reglamento.

Conforme con las definiciones del Reglamento de la Ley de Impuesto al Tabaco, las mismas se refieren a la composición y forma del producto y tanto el concepto de cigarro como el de cigarrillo reconocen como común denominador que son productos de una determinada forma y que contienen tabaco (picado, en hoja, hebra). La diferencia entre ambos radica en la composición de su peso y envoltorio de presentación del producto.

Según las características referidas con anterioridad, estima que el producto THP denominado XXXXX calificaría como un cigarrillo según la normativa reglamentaria vigente, ya que se trata de un cilindro de papel o papel de aluminio que contiene tabaco picado, con filtro y boquilla. sin requerir un peso mínimo, ajustándose plenamente a lo dispuesto en el inciso segundo, del artículo 17° del Reglamento de la Ley de Impuesto al Tabaco.

Hace presente que, hasta la fecha, se trata de un producto que no se comercializa en Chile por YYYYY, por lo que no cuenta con autorización para su comercialización por el Ministerio de Salud, como lo exige el artículo 17° de la Ley de Impuesto al Tabaco.

En atención a que no tienen conocimiento de dictámenes que se pronuncien acerca de la clasificación del producto antes mencionado y con el objeto de cumplir de forma adecuada con las obligaciones impositivas establecidas en el ordenamiento jurídico nacional, solicita se confirme que la naturaleza del producto en cuestión se trata, en conformidad con la legislación vigente, de un cigarrillo, sujeto al impuesto específico del artículo 4° de la Ley de Impuesto al Tabaco o en su defecto, determinar cuál sería el tratamiento aplicable.

En mérito de las consideraciones contenidas en el cuerpo de esta presentación, solicita confirmar con la mayor celeridad posible los siguientes criterios:

- i) Que, de acuerdo a lo expuesto, las definiciones contenidas en el Reglamento de la Ley de Impuesto al Tabaco, en concordancia con lo dispuesto en la Ley de Impuesto al Tabaco y las normas de interpretación de la ley contenidas en el Código Civil, suponen para efectos de clasificar los productos afectos con los impuestos al tabaco, analizar ciertas características de su composición y presentación que tienen como elemento común contener tabaco.
- ii) Que atendidas las características del producto XXXXX y otros que utilicen un dispositivo electrónico para calentar su contenido y la definición amplia del Reglamento, estos productos deben clasificarse como cigarrillos y, en consecuencia, se encuentran sujetos a la tributación del artículo 4 o de la Ley de Impuesto al Tabaco.

II.- ANÁLISIS:

1. El D.L. N° 828, de 1974 que establece normas para el cultivo, elaboración, comercialización e impuestos que afectan al tabaco contempla un impuesto a la venta e importación de los cigarros, cigarrillos y tabaco elaborado.

El tabaco es una planta cuyas hojas tienen concentraciones altas de la sustancia química nicotina. Después de su cosecha, las hojas de tabaco se curan y procesan de diferentes maneras. Los productos obtenidos se pueden fumar (en cigarrillos, cigarros y pipas), aplicar sobre las encías (como tabaco en polvo y tabaco de mascar) o inhalarse (como rapé).¹

La Ley N° 19.419, en su artículo 2°, letra c), señala que para todos los efectos legales se entenderá por “productos de tabaco” a los productos preparados totalmente o en parte

¹ <https://www.cancer.gov/espanol/publicaciones/diccionario/def/tabaco>

utilizando como materia prima hojas de tabaco y destinados a ser fumados, chupados, mascados o aspirados.

Los artículos 3° al 5° del citado D.L. N° 828, regulan el impuesto y las tasas que se aplican a ciertos productos que se obtiene a partir de tabaco, a saber, los cigarros puros; paquetes cajas o envoltorios de cigarrillos y al tabaco elaborado, respectivamente.

Artículo 3°. - Los cigarros puros pagarán un impuesto de 52,6% sobre su precio de venta al consumidor, incluido impuestos, de cada paquete, caja o envoltorio, considerándose como entero toda fracción del impuesto inferior a un peso.

Artículo 4°. - Los paquetes, cajas o envoltorios de cigarrillos pagarán un impuesto específico equivalente a 0,0010304240 unidades tributarias mensuales por cada cigarrillo que contengan; y, además, un impuesto de 30%, que se aplicará sobre el precio de venta al consumidor, incluido impuestos, por cada paquete, caja o envoltorio, considerándose como entero toda fracción del impuesto inferior a un peso.

Para estos efectos, el impuesto específico deberá calcularse tomando como base la unidad tributaria mensual vigente al momento de la determinación del impuesto.

Artículo 5°. - El tabaco elaborado, sea en hebra, tableta, pastas o cuerdas, granulados, picadura o pulverizado, pagará un impuesto de 59,7% sobre el precio de venta al consumidor, incluido impuestos, de cada paquete, caja o envoltorio en que se expende, y se considerará como entero toda fracción del impuesto inferior a un peso.

Por su parte, el artículo 7° establece que para los efectos del artículo 4°, se entenderá como paquete de cigarrillos, el conjunto de éstos que no exceda de veinte unidades, ni pese, incluso la envoltura, más de cien gramos.

Con relación a los diferentes productos gravados con el tributo en comento, el Diccionario de la RAE define cigarro como un rollo de hojas de tabaco que se enciende por un extremo y se chupa o fuma por el opuesto, en tanto que cigarrillo, es definido como un cigarro pequeño de picadura envuelta en un papel de fumar.

El Ministerio de Salud chileno expresa que la mayor diferencia entre un cigarrillo y un cigarro es su tamaño y el tipo y cantidad de tabaco que contienen.

Los cigarrillos tienen un tamaño uniforme, están hechos de una mezcla de tabaco, nunca fermentado y tienen 1g de tabaco. Generalmente se fuman en menos de 10 minutos. Los cigarros, en cambio, están compuestos de un solo tipo de tabaco curado al aire y fermentado, varían en tamaño y forma y contienen entre 1 y 20 gramos de tabaco. Los cigarros grandes tienen entre 5 y 20 gramos de tabaco y se fuman durante una o dos horas. Los "cigarritos" son un tipo de cigarros que vienen en envases similares a los cigarrillos, tienen 1g de tabaco y a veces pueden tener filtro².

No obstante los conceptos mencionados, el Reglamento de la Ley de Impuesto al Tabaco, contenido en el Decreto N° 238, Publicado en el Diario Oficial de 1° de abril de 1975, contiene una definición de cigarro y de cigarrillo, en los siguientes términos, la cual debe ser la que se utilice a efectos de la interpretación del gravamen respectivo.

"Artículo 17° Cigarro es un rollo de tabaco, ya sea picado o en hoja, con cubierta y/o capa, de tabaco natural o procesado, modelado en un extremo y con un peso no inferior a 1,5 gramo.

Cigarrillo es un cilindro de papel con o sin filtro y/o boquilla, con tabaco picado o hebra en su interior.

Asimismo se entenderá por cigarrillo un cilindro de hoja de tabaco y/o lámina procesada con tabaco picado o hebra en su interior, con o sin filtro, lo que usualmente se menciona como tiparillo o con otra denominación equivalente".

² <http://www.msal.gob.ar/tabaco/index.php/informacion-para-profesionales/tabaquismo-en-el-mundo-generalidades/otros-productos-del-tabaco/cigarros-o-puros>

Como puede apreciarse, los conceptos contenidos en el Reglamento parten de la base que los productos gravados contienen tabaco picado, en hoja o en hebra, y que se diferencian en el peso y en su envoltorio.

- 2.- El producto que pretende comercializar el consultante tiene como base fundamental una mezcla de tabaco picado y reconstituido y mezclas de tabaco, (contiene 260 miligramos de tabaco), que son utilizadas en conjunto con un dispositivo electrónico portátil y recargable, que calienta el tabaco a una temperatura controlada de aproximadamente 240°C.

Este producto corresponde a la categoría de “Productos de Calentamiento de Tabaco”, THP por su sigla en inglés, cuya diferencia fundamental con los cigarros y cigarrillos tradicionales es que no hacen combustión con el tabaco, simplemente lo calientan.

Sin embargo, la forma en que se produce la combustión o calentamiento del tabaco no es un elemento que la norma reglamentaria utiliza para definir los productos gravados, y, específicamente, tratándose de los cigarrillos, los define como cilindros de papel con o sin filtro y/o boquilla, con tabaco picado o hebra en su interior.

El producto analizado es un cilindro, que contiene 260 miligramos de tabaco y que posee un envoltorio de papel, por lo que reúne las características necesarias para ser considerado cigarrillo, según lo establecido en el artículo 17°, inciso segundo del Reglamento del D.L. N° 828, de 1974.

III.- CONCLUSIÓN:

Por lo expuesto, se confirma la solicitud del consultante en cuanto a que los productos definidos en el Reglamento atienden a ciertas características de su composición y presentación que tienen como elemento común contener tabaco.

En base a lo anterior, el producto denominado comercialmente "XXXXX", perteneciente a una línea de productos de tabaco conocida como Tobacco Heating Products o Productos de Calentamiento de Tabaco reúne las características necesarias para ser considerado cigarrillo, según lo establecido en el artículo 17°, inciso segundo del Reglamento del D.L. N° 828, de 1975, y en consecuencia, los paquetes, cajas o envoltorios que lo contengan, pagarán un impuesto específico equivalente a 0,0010304240 unidades tributarias mensuales por cada cigarrillo y un impuesto de 30%, que se aplicará sobre el precio de venta al consumidor, incluido impuestos, por cada paquete, caja o envoltorio, según lo dispuesto en el artículo 4° del D.L. N° 828, de 1974.

No es posible calificar a priori otros productos que utilicen un dispositivo electrónico para calentar su contenido, para los efectos de su afectación con el impuesto contenido en el D.L. N° 828, de 1974, anteriormente citado, sin contar con los antecedentes correspondientes.

FERNANDO BARRAZA LUENGO
DIRECTOR

Oficio N° 3140, de 30-12-2019
Subdirección Normativa
Depto. de Impuestos Indirectos