

7.2. Subdirección de Fortalecimiento Institucional Territorial



Radicado: 2-2018-005560

Bogotá D.C., 23 de febrero de 2018 06:57

Señor

Juan Pablo Godoy Fajardo

Carrera 14 No. 94 – 44 Torre B Piso 6

Bogotá D.C.

Radicado entrada 1-2018-010869

No. Expediente 3485/2018/RCO

Asunto : Oficio No. 1-2017-010869 del 9 de febrero de 2018
Tema : Impuesto al consumo de cigarrillos y tabaco elaborado
Subtema : Hecho Generador

Cordial saludo Señor Godoy:

Mediante escrito radicado en este Ministerio con el número y fecha del asunto, después de exponer su particular punto de vista respecto de la sujeción al impuesto al consumo de cigarrillos y tabaco elaborado de los *“productos de tabaco que se calientan y se consumen sin combustión”* consulta si los mismos *“...están sujetos al impuesto al consumo de cigarrillos y tabaco elaborado de que trata la Ley 223 de 1995 y disposiciones que lo modifican?”*

Al respecto, es necesario precisar que si bien es cierto dentro de las funciones asignadas a esta Dirección se encuentra la de prestar asesoría en materia tributaria y financiera, dicha asesoría se presta a las entidades territoriales sin que se haga extensiva a los particulares, y mucho menos tratándose de asuntos que pueden ser objeto de debate con los sujetos activos del respectivo tributo, como en el presente caso, en el que la administración y control descansa en cabeza de los departamentos al tenor del artículo 221 de la Ley 223 de 1995.

No obstante, en respeto del derecho de petición que como ciudadano le asiste, y sin perjuicio de lo que al respecto manifiesten los sujetos activos del tributo, en adelante manifestaremos nuestra opinión sobre el tema en consulta precisando que los pronunciamientos de esta Dirección se emiten en los términos y con los estrictos alcances de los artículos 14-2 y 28 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, por lo que la respuesta será general, no tendrá efectos obligatorios ni vinculantes, y no comprometerá la responsabilidad de este Ministerio.

Establece el artículo 207 de la Ley 223 de 1995:

Carrera 8 No. 6 C 38 Bogotá D.C. Colombia

Código Postal 111711

Conmutador (57 1) 381 1700

Atencion al Ciudadano (57 1) 602 1270 Fuera de Bogotá 01-8000-910071

atencioncliente@minhacienda.gov.co

www.minhacienda.gov.co

Artículo 207. Hecho generador. Está constituido por **el consumo de cigarrillos y tabaco elaborado**, en la jurisdicción de los departamentos.

Conforme con la norma trascrita, lo que genera el impuesto no es otra cosa que el consumo de cigarrillo y tabaco elaborado. Ahora bien, cuando la norma se refiere a "*tabaco elaborado*" da la impresión de que se trata de un producto independientemente gravado al igual que los cigarrillos, lo que eventualmente implicaría la necesidad de que para que respecto de él se perfeccione la obligación tributaria se requeriría que el legislador hubiese definido una tarifa específica para esa clase de producto. Pues bien, en relación con el término "*tabaco elaborado*" y su alcance en el marco de la Ley 223 de 1995 se pronunció al Corte Constitucional mediante Sentencia C-197 de 1997, con ponencia de la Dra. Carmenza Isaza de Gomez así:

[...] En el caso en estudio, aunque el legislador no definió el término "tabaco elaborado", ello en nada afecta la determinación de los sujetos pasivos del impuesto al consumo de que trata el artículo 207 de la ley 223 de 1995, como parecen entenderlo los demandantes. Veamos:

Según la definición del Diccionario de la Lengua Española, el adjetivo elaborado debe entenderse como lo "Que ha sido preparado o dispuesto para una finalidad", y el término "elaborar" está definido como "transformar una cosa por medio de un trabajo adecuado".

En el caso específico del tabaco, existe un proceso de transformación de la hoja de esta planta, que es la materia prima utilizada para la elaboración de picadura, cigarrillos y cigarros puros, productos éstos que son los más comunes. Sin embargo, no puede hacerse distinción alguna en las técnicas de producción de cada uno de éstos, para inferir que sólo los productores a gran escala, están gravados por el impuesto de que trata la norma acusada.

El Gobierno nacional, por su parte, expidió el decreto (sic)¹ 630 de 1996, para reglamentar la ley 223 de 1995, de cuyo texto hacen parte las normas parcialmente acusadas. Este decreto, en su artículo 17, establece:

"Artículo 17: Tabaco elaborado: Para efectos del impuesto al consumo de que trata el capítulo IX de la ley 223 de 1995, se entiende por tabaco elaborado aquel que se obtiene de la hoja de tabaco sometida a un proceso de transformación industrial, incluido el proceso denominado curado."

Industrial, es relativo a industria, y este término, en su segunda acepción significa "conjunto de operaciones materiales ejecutadas para la obtención, transformación o transporte de uno o varios productos naturales". Sin que ello implique el uso de medios técnicos o manuales.

Como puede observarse, es fácil determinar que la norma hace referencia al tabaco elaborado, para significar el proceso al que se somete la hoja de tabaco, para transformarla en cigarros, cigarrillos, picadura, o todas aquellas presentaciones que

¹ A juicio de esta Dirección y conforme con la transcripción de la Corte, se está haciendo referencia al Decret0 650 de 1996.

se tienen de esta materia prima, sin que se pueda hacer distinción alguna en relación con los medios empleados para su transformación.

Por tanto, independientemente de la constitucionalidad del artículo 17 del decreto (sic) 630 de 1996, cuyo estudio escapa a la competencia de esta Corporación, por hacer parte de un decreto reglamentario, **él no permite excluir de la obligación tributaria a determinados sujetos, bajo la distinción de los medios utilizados para la producción de un mismo producto**, como parecen entenderlo el Ministerio Público y los demandantes.

Para concluir este análisis, basta decir, entonces, que el término "tabaco elaborado" que emplean las normas parcialmente acusadas de la ley 223 de 1995, no es contrario a la Constitución, y específicamente, no vulnera el principio a la igualdad consagrado en el artículo 13. [...]” (Énfasis nuestro)

Conforme con el apartado jurisprudencial transcrito, para la Corte el término “*tabaco elaborado*” no puede ser considerado como un producto más gravado con el impuesto, puesto que ese concepto a lo que hace referencia es al “*proceso al que se somete la hoja de tabaco, para transformarla en cigarros, cigarrillos, picadura, o todas aquellas presentaciones que se tienen de esta materia prima*”, lo cual permite válidamente colegir que es un concepto genérico que en sí mismo involucra los diferentes productos terminados que de él se derivan.

La precisión efectuada por la Corte Constitucional respecto del alcance del concepto “*tabaco elaborado*” lejos de perder vigencia con la modificación del Decreto 650 de 1996, por parte del Decreto 2903 de 2006, se ve reforzada, pues el artículo 1º de ese Decreto señala expresamente que se entiende por tal “*aquel producto terminado apto para consumo humano que se obtiene a partir del procesamiento de la hoja de tabaco o de materias primas derivadas de la misma*”, es decir que el producto terminado obtenido, llámese cigarrillo, cigarro, cigarrito, picadura, rapé, chimú, etc., es en sí mismo tabaco elaborado.

De igual forma, para abundar en razones, la anterior conclusión se refuerza también cuando el párrafo del artículo 1º del Decreto 2903 de 2006, establece que ***se excluye*** de la definición de tabaco elaborado “*a aquellos productos, obtenidos a partir del procesamiento de la hoja de tabaco, utilizados como materia prima para la fabricación o manufactura de productos gravados con el impuesto al consumo de cigarrillos y tabaco elaborado*”, es decir que la hoja de tabaco procesada que aún no ha sido convertida en ***producto terminado***, esto es en cigarrillos, cigarros, cigarritos, picadura, rapé, chimú, etc., no es considerada tabaco elaborado.

Para apuntalar lo anteriormente expuesto, revisemos lo expresado por la Corte en la misma sentencia citada a espacio líneas atrás cuando expresó:

“[...] Por tanto, en cumplimiento de su función, la Corte, en este caso específico, no puede suplantarse la voluntad del legislador, y establecer que sólo el tabaco elaborado con la ayuda de métodos técnicos, y cuya producción es a gran escala, es el que debe estar gravado con el impuesto de que trata el artículo 207 de la ley 223 de 1995, pues, dada la naturaleza de este tributo, el legislador bien pudo considerar que una de las formas de desestimular el consumo del cigarrillo y tabaco, en sus distintas presentaciones, era establecer un tributo sobre su consumo, sin importar las condiciones del sujeto que lo

elabora. Igualmente, el legislador pudo establecer tarifas diferenciales para gravar uno y otro producto. Sin embargo, optó por fijar una misma tarifa, hecho que no vulnera precepto alguno de la Constitución. [...] (Énfasis nuestro)

En este contexto, apoyados en la jurisprudencia de la Corte Constitucional y en las normas referidas, esta Dirección considera que el que la Ley 223 de 1995, y las normas que la modifican no hayan señalado una tarifa especial para el “*tabaco elaborado*” no impide que se graven los productos de él derivados, cualquiera sea su denominación o modalidad de producción, pues como se vio por “*tabaco elaborado*” se entiende “*aquel producto terminado apto para consumo humano que se obtiene a partir del procesamiento de la hoja de tabaco o de materias primas derivadas de la misma*”.

Ahora bien, claro como es que no se requiere de la existencia de una tarifa taxativamente determinada para el “*tabaco elaborado*”, procede ahora revisar si el producto al que hace referencia en su escrito puede ser enmarcado dentro del concepto de tabaco elaborado, y consecuentemente dentro de las tarifas establecidas por el legislador.

De tal manera, comenzamos retomando el concepto que de tabaco elaborado ofrece el Decreto 2903 de 2006, para recordar que por tal se entiende “*aquel producto terminado apto para consumo humano que se obtiene a partir del procesamiento de la hoja de tabaco*”, por lo que al compararlo con la descripción que del producto se hace en la Resolución No. 002463 del 4 de abril de 2016 de la DIAN, que adjunta a su escrito, tenemos que con base en la información suministrada por la Compañía Colombiana de Tabaco S.A.:

[...] es un producto denominado EHTP... que contiene tabaco procesado a partir de polvo de tabaco y que se consume sin combustión. ... contiene tabaco en una presentación no convencional... e incorpora los siguientes elementos (que no se encuentran en los cigarrillos tradicionales):

Lámina de tabaco: elaborada a base de distintas clases de tabaco en polvo reconstituido/procesado en hebras; contiene aglomerantes y humectantes (agua, goma guar, fibras naturales de celulosa, propilenglicol, glicerina y aromas). El proceso de elaboración de la lámina de tabaco consiste en las siguientes etapas: el tabaco reconstituido se elabora moliendo varios tipos de tabaco, seleccionados hasta conseguir un polvo fino con un tamaño de partícula específico. Al polvo de tabaco resultante se le añade agua y agentes aglomerantes para crear una mezcla semilíquida o mixtura, la cual se hecha en moldes y se seca en láminas finas. Después esas láminas se cortan en tiras a una anchura concreta y luego se rizan, para obtener láminas de tabaco enrolladas. A continuación las tiras se envuelven en aluminio colaminado especial (que impide la combustión autosostenida del tabaco) y se forma la lámina de tabaco enrollada. [...]

A partir del análisis de la descripción que del producto se hace en el acto administrativo parcialmente transcrito, se evidencia que se trata de un producto terminado fabricado a base de tabaco, que si bien está sometido a un proceso de elaboración especial se enmarca dentro de la definición de tabaco elaborado que ofrece el Decreto 2903 de 2006, y que como vimos es de una textura abierta que permite involucrar en su concepto a todo “*aquel producto terminado apto para consumo humano que se obtiene a partir del procesamiento de la hoja de tabaco*”. En

ese sentido, emerge claro que para los efectos del impuesto al consumo de que trata la Ley 223 de 1995, se trata de tabaco elaborado.

Siguiendo esta línea argumentativa, y acudiendo ahora al criterio gramatical que ofrece en su escrito, revisemos si el producto puede enmarcarse dentro de los conceptos de cigarrillo, cigarro o cigarrito respecto de los cuales la Ley 223 de 1995, y sus modificaciones establecen expresamente tarifas.

Así, el Diccionario de la Real Academia Española define el cigarrillo como sigue:

“cigarrillo

*1. m. **Cigarro pequeño de picadura envuelta en un papel de fumar.**”*

Y por cigarro:

“cigarro

Del maya siyar.

*1. m. **Rollo de hojas de tabaco, que se enciende por un extremo y se chupa o fuma por el opuesto.***

2. m. cigarrillo.

cigarro de papel

1. m. cigarrillo.

cigarro puro

1. m. puro (ll cigarro liado sin papel).” (Negrillas nuestras)

Conforme con el análisis por usted efectuado respecto de las dos acepciones trascritas, concluye que *“existen dos aspectos definitorios fundamentales para que un producto sea considerado un cigarrillo o un cigarro, cuales son el uso de la picadura de tabaco (en el caso del cigarrillo) y que el mismo sea encendido con el propósito de ser chupado o fumado”*. De la revisión de la conclusión a la que arriba en su escrito se evidencia que se refiere exclusivamente a la picadura de tabaco y a las acciones de chupar o fumar, pero omite hacer referencia a rollo de hojas de tabaco, es decir, toma una parte de la definición de cigarrillo y la complementa con la de cigarro, pero sólo en lo referente a las acciones de chupar o fumar, omitiendo, se reitera, la mención a *“Rollo de hojas de tabaco”*.

Siguiendo el mismo orden propuesto en su escrito, revisemos lo que la misma obra define como encender:

“encender

Del lat. incendĕre.

Conjug. c. entender.

1. tr. *Iniciar la combustión de algo. U. t. c. prnl.*
2. tr. *Pegar fuego, incendiar.*
3. tr. **Hacer que funcione un dispositivo o un aparato eléctrico.** *Encender la luz, la radio. U. t. c. intr. Enciende, que no se ve nada aquí dentro.*
4. tr. *Causar ardor y encendimiento. La pimienta enciende la lengua. U. t. c. prnl.*
5. tr. *Suscitar, ocasionar una guerra. U. t. c. prnl.*
6. tr. *Incitar, inflamar, enardecer. U. t. c. prnl. Sintió encendérsele la cólera.*
7. prnl. *Ponerse colorado, ruborizarse.*

En línea con su análisis gramatical, es evidente que en el mismo sólo se hace mención a dos acepciones del verbo “encender”, relacionadas ambas con combustión y fuego, para concluir que los productos de tabaco calentado no se encienden. Sin embargo, en su análisis se extraña una referencia a otras acepciones de ese verbo, y en particular a la que se resalta en negrillas, esto es “**Hacer que funcione un dispositivo o un aparato eléctrico**”, lo cual puede resultar relevante al tema como se manifestará *infra*.

Continuando con la revisión de su análisis, evidenciamos que para definir el verbo fumar, se aparta del análisis gramatical, incorporando una definición legal establecida en la Ley 1335 de 2009, para señalar que por fumar se tiene el “...*hecho de estar en control de un producto de tabaco encendido independientemente de que el humo se esté inhalando o exhalando en forma activa*”. No obstante, denotamos que si bien en un apartado anterior de su análisis acude a la definición de cigarro para señalar que éste se fuma o chupa, omite hacer referencia al verbo chupar que también hace parte de esa definición, por lo que consideramos pertinente revisarla, acudiendo de nuevo al Diccionario de la Real Academia Española, así.

“chupar

Voz onomat.

1. tr. **Sacar o traer con los labios y la lengua el jugo o la sustancia de algo. U. t. c. intr.**
2. tr. **Humedecer algo con la boca y con la lengua. U. t. c. prnl.**
3. tr. *Dicho de un vegetal: Embeber en sí el agua o la humedad.*
4. tr. coloq. **Dicho de una sustancia sólida o de un líquido: absorber (ll atraer y retener líquido o gas).**

5. *tr. coloq. Dicho de un tejido orgánico: absorber (ll incorporar materias o sustancias externas).*
6. *tr. coloq. Ir quitando o consumiendo la hacienda o bienes de alguien con pretextos y engaños.*
7. *tr. coloq. En deportes de equipo, abusar del juego individual con el balón. U. m. c. intr.*
8. *tr. jerg. Cuba. Dicho de la policía: detener (ll prender).*
9. *tr. coloq. Ven. fumar (ll aspirar y despedir humo).*
10. *intr. coloq. chupar del bote.*
11. *intr. El Salv., Par., Perú, R. Dom. y Ur. Ingerir bebidas alcohólicas.*
12. *prnl. Irse enflaqueciendo o desmedrando.*
13. *prnl. coloq. Soportar algo desagradable.*
14. *prnl. coloq. Perú y Ur. avergonzarse.*
15. *prnl. coloq. Ven. Asustarse, amedrentarse.*

De la lectura de las diferentes acepciones del verbo chupar, para los efectos del presente escrito consideramos apropiado hacer referencia a las señaladas en los numerales 1 “Sacar o traer con los labios y la lengua el jugo o la sustancia de algo”; 2 “Humedecer algo con la boca y con la lengua. U. t. c. prnl.” y 4 esto es “Dicho de una sustancia sólida o de un líquido: absorber (ll atraer y retener líquido o gas).”, por las razones que adelante se expondrán.

Como conclusión de todo su análisis señala usted: “Conforme a lo anteriormente expuesto, los productos de tabaco calentado no están hechos a base de picadura de tabaco, no se encienden ni se fuman al ser consumidos sin combustión y, por ende, no generan humo, razones por las cuales no quedan comprendidos bajo las definiciones de cigarrillo y cigarro antes mencionadas”.

Al respecto manifestamos nuestro desacuerdo con la conclusión ofrecida, tomando en cuenta las siguientes consideraciones, basadas en el mismo método interpretativo por usted utilizado, esto es el gramatical, y sirviéndonos de los documentos aportados junto con su solicitud.

Para iniciar, consideramos necesario precisar, con apoyo en el documento “Investigación y Desarrollo de PM” del 10 de junio de 2016 Versión 2.0, que el producto objeto de este análisis debe ser considerado como un todo, más no de manera separada, es decir que el análisis no puede centrarse únicamente en el Producto de Tabaco Calentado Electrónicamente EHTP, sino que debe incluir necesariamente el soporte en el que se inserta el EHTP y su cargador, pues éstos conforman en conjunto el Sistema de Tabaco Calentado Electrónicamente EHTS. Lo

anterior, se insiste, fundados en la descripción de que del producto se hace en el citado documento, así:

“[...] El Sistema de Tabaco Calentado Electrónicamente (EHTS) es un nuevo tipo de producto. Tiene tres componentes distintos principales que ejecutan diferente funciones: (i) un Producto de Tabaco Calentado Eléctricamente (EHTP) – un novedoso producto de tabaco patentado con tabaco procesado exclusivo hecho de polvo de tabaco, (ii) un Soporte en el que se inserta el EHTP y que calienta el tabaco por medio de un calentador controlado de forma electrónica y (iii) un cargador que se usa para recargar el soporte luego de cada uso.

1. *Producto de Tabaco Calentado Electrónicamente.*

El EHTP es un producto de tabaco patentado novedoso que contiene tabaco especialmente procesado y dos secciones de filtro. El EHTP ha sido diseñado específica y exclusivamente para usar con el Soporte (dispositivo calentador). El EHTP está compuesto por un número de elementos que son diferentes a comparación con los cigarrillos: (...)” [...]” (Negrillas nuestras)

De esta manera, resulta incontestable que indistintamente de que el sistema esté compuesto por diferentes componentes, el análisis debe efectuarse tomando el producto como una unidad, pues como expresamente lo reconoce la empresa fabricante el producto debe usarse *específica y exclusivamente* con el soporte, lo que permite válidamente colegir que no es posible escindir del análisis a uno u otro componente.

En este contexto, revisemos nuevamente la descripción que del producto se hace en la Resolución 002463 de 2016 de la DIAN, según la cual:

“[...] es un producto denominado EHTP... que contiene tabaco procesado a partir de polvo de tabaco y que se consume sin combustión. ... contiene tabaco en una presentación no convencional... e incorpora los siguientes elementos (que no se encuentran en los cigarrillos tradicionales):

Lámina de tabaco: elaborada a base de distintas clases de tabaco en polvo reconstituido/procesado en hebras; contiene aglomerantes y humectantes (agua, goma guar, fibras naturales de celulosa, propilenglicol, glicerina y aromas). El proceso de elaboración de la lámina de tabaco consiste en las siguientes etapas: el tabaco reconstituido se elabora moliendo varios tipos de tabaco, seleccionados hasta conseguir un polvo fino con un tamaño de partícula específico. Al polvo de tabaco resultante se le añade agua y agentes aglomerantes para crear una mezcla semilíquida o mixtura, la cual se hecha en moldes y se seca en láminas finas. Después esas láminas se cortan en tiras a una anchura concreta y luego se rizan, para obtener láminas de tabaco enrolladas. A continuación las tiras se envuelven en aluminio colaminado especial (que impide la combustión autosostenida del tabaco) y se forma la lámina de tabaco enrollada. (...)

Envoltura exterior de papel: protege y mantiene unidos los diversos componentes del producto.

Papel especial que recubre la boquilla. Es una **capa de papel** extra, cuya función es impedir que los labios del usuario se peguen al filtro de la boquilla. [...]” (Negrillas nuestras)

Así, de la simple lectura de la descripción del producto saltan a la vista dos aspectos claros, el primero, que el producto contiene tabaco, y el segundo, que dicho tabaco se presenta como una “lámina de tabaco enrollada”. Siendo ello de esa manera, al compararlo con la definición de cigarro ofrecida por el Diccionario de la Real Academia Española, se hace evidente una coincidencia, y es que en uno y otro caso se trata de hojas de tabaco enrolladas, indistintamente del proceso previo que se surtió para ese efecto, pues como lo expresó la Corte Constitucional en materia de sujeción al impuesto “no puede hacerse distinción alguna en las técnicas de producción²”.

En esa misma línea, tanto la descripción del producto en el referido acto administrativo, como las definiciones de cigarrillo y cigarro hacen referencia al papel como un componente más del cigarrillo o del cigarro.

De tal forma, encontramos inicialmente coincidencias evidentes entre las definiciones gramaticales de los productos gravados con el impuesto al consumo, y la descripción del producto objeto de esta consulta.

Ahora bien, haciendo referencia al verbo encender, el cual liga usted únicamente a la combustión y al fuego, es imperativo recordar que este verbo implica más acepciones de las que refiere en su escrito, y especialmente la señalada en el numeral 3 de la definición ofrecida por el Diccionario de la Real Academia Española, al siguiente tenor: “3. tr. Hacer que funcione un dispositivo o un aparato eléctrico. ...”. En ese contexto, si el Soporte, como elemento integrante e inescindible del producto “calienta el tabaco por medio de un calentador **controlado de forma electrónica**”; si la mezcla de tabaco se calienta “a través del calentador **controlado electrónicamente**” y si “El consumo de energía promedio para un uso del EHTP está entre 2 y 3 **vatios**”³ plausible es colegir que el “Soporte” es un dispositivo eléctrico que, como componente del sistema EHTS, “se inicia presionando el botón el en soporte” hasta que “Un bombillo LED indica cuando se ha completado el proceso de calentado inicial”. De tal manera, en este caso, el producto sí se enciende.

Continuando con el análisis, en relación con los verbos fumar o chupar a que hace mención la definición de cigarro, nos centraremos ahora en el verbo chupar, y puntualmente en los numerales 1. “Sacar o traer **con los labios** y la lengua el jugo o la sustancia de algo”; 2. “Humedecer algo con **la boca** y con la lengua. U. t. c. prnl.” y 4. “Dicho de una sustancia sólida o de un líquido: **absorber** (ll atraer y retener líquido o gas)”. Conforme con estas definiciones, siendo el verbo chupar una de las acciones que se ejecutan respecto de los cigarrillos, se hace necesario verificar si en el uso del EHTS se ejecuta o no la acción de chupar, en el contexto de un cigarro o cigarrillo.

² Corte Constitucional mediante Sentencia C-197 de 1997

³ Diccionario de la Real Academia Española - “Vatio: Del ingl. watt, y este de J. Watt, 1736-1819, ingeniero escocés. 1. m. Electr. Unidad de potencia del sistema internacional que da lugar a la producción de 1 julio por segundo. (Símb. W).”

Para esos efectos, nos serviremos de las reacciones que se generan con el uso del EHTS tomadas del documento “*Dictamen Pericial sobre el Papel de la Combustión y la Producción de Humo durante el funcionamiento Normal del Sistema de Tabaco con Calentamiento Eléctrico (EHTS)*”, adjunto a su solicitud, y del cual se lee:

*“[...] Por lo tanto considero que el EHTS opera en un régimen de no combustión: no enciende ni quema el tabaco. El EHTS opera en un régimen térmico que solo permite el secado, **la evaporación y las reacciones de pirolisis** a baja temperatura del tabaco.*

(...)

*Sin embargo, el EHTS libera sustancias que son productos del proceso de secado, evaporación y pirolisis del tabaco. **Todas estas especies se pueden percibir como gases blancos, especialmente debido a la presencia de vapor de agua y pequeñas gotas de líquido.** Aunque de manera informal algunas personas sin conocimientos sobre la combustión podrán referirse a este desprendimiento de gases como humo, el hecho es que no es cierto desde el punto de vista científico. El humo contiene, entre muchas otras especies químicas, una fracción de vapores, gotitas y pirolizados; sin embargo, esta mezcla de vapores, gotitas y pirolizados no se puede considerar humo si no se origina en un proceso de combustión” (Negrillas nuestras)*

Conforme con el apartado del dictamen pericial transcrito, el EHTS genera reacciones de pirolisis que producen gases blancos, dada la presencia de vapor de agua y gotas de líquido. Siendo ello de esa manera si por chupar se tiene la absorción y retención de líquido o gas, válido es colegir que al momento del uso del EHTS se está ejecutando la acción de “*chupar*” pues, como quedó explicado en el dictamen pericial la pirolisis del tabaco genera gases y pequeñas gotas de líquido que son absorbidas por el consumidor al momento de inhalar el producto.

En esta misma línea, por chupar también se tiene “*1. tr. Sacar o traer **con los labios** y la lengua el jugo o la sustancia de algo. U. t. c. intr.*”, de manera que si conforme con el documento “*Investigación y Desarrollo de PM*” del 10 de junio de 2016 Versión 2.0, el Filtro de Boquilla del EHTP “*Es un filtro de baja eficiencia que proporciona una rigidez suficiente cuando el filtro de boquilla **se sostiene entre los labios** del consumidor*” y si el papel de la boquilla se añade a ésta “*para evitar que **los labios del consumidor** se adhieran al filtro de la boquilla del EHTP*”, igualmente válido resulta sostener que el EHTP se chupa, máxime cuando esa acción está encaminada a sacar o traer con los labios las sustancias producidas por la pirolisis del tabaco, esto es los gases, el vapor de agua y las pequeñas gotas de líquido.

Siguiendo ese hilo conductor, el documento “*Investigación y Desarrollo de PM*” del 10 de junio de 2016 Versión 2.0, al referirse al Uso del Producto señala que “*Una vez se ha completado el calentamiento inicial, el productos se puede utilizar **inhaland** a través del EHTP. Esto inicia el ciclo de calentamiento en uso, que es un perfil de calentamiento por **inhalizaciones** que está diseñado para proporcionar una experiencia consistente durante su uso. El soporte y el EHTP pueden proporcionar **inhalizaciones** por un periodo de cerca de seis minutos*”. De tal manera, es conveniente revisar la definición de inhalar para constatar si en el contexto del producto EHTS guarda relación con la acción de chupar, propia de los cigarrillos y cigarros, veamos:

“inhalar
Del lat. inhalāre 'soplar'.

1. tr. **Aspirar**, voluntaria o involuntariamente, **ciertas sustancias, como gases, vapores, partículas, etc.** Murió al haber inhalado un gas tóxico.
2. tr. Aspirar, con un fin terapéutico, ciertos gases o líquidos pulverizados.
3. intr. Rel. Soplar en forma de cruz sobre cada una de las ánforas de los santos óleos cuando se consagran.”

Nótese como por inhalar se entiende la acción de aspirar ciertas sustancias, como gases, vapores o partículas; de manera que si por chupar se entiende el “traer con los labios y la lengua el jugo o la sustancia de algo” y “absorber” resulta plausible señalar que inhalar, chupar o absorber son sinónimos. Entonces, si en la pirolisis del tabaco se producen sustancias como “gases blancos, especialmente debido a la presencia de vapor de agua y pequeñas gotas de líquido” que son inhalados, ello resulta consistente con la acción de chupar propia de la definición de cigarrillos vista *supra*.

En este orden de cosas, a juicio de esta Dirección, el Sistema de Tabaco con Calentamiento Eléctrico EHTS para efectos del impuesto al consumo de cigarrillos y tabaco elaborado establecido en la Ley 223 de 1995, y demás normas que la adicionan y modifican, se enmarca dentro del concepto de cigarrillo o cigarro, conforme con lo siguiente:

- Se trata de un producto terminado compuesto por tabaco (“*contiene tabaco procesado a partir de polvo de tabaco y que se consume sin combustión. ... contiene tabaco en una presentación no convencional*”).
- El cigarrillo es un cigarro pequeño (“*cigarrillo: 1. m. Cigarro pequeño de picadura envuelta en un papel de fumar*”).
- Está compuesto por una lámina de tabaco enrollado (“*Después esas láminas se cortan en tiras a una anchura concreta y luego se rizan, para obtener láminas de tabaco enrolladas*”).
- Se encuentra envuelto en papel (“*Envoltura exterior de papel: protege y mantiene unidos los diversos componentes del producto*”).
- Se enciende por un lado (“*se inicia presionando el botón el en soporte... Un bombillo LED indica cuando se ha completado el proceso de calentado inicial*”).
- Se chupa por el otro lado (“*atraer y retener líquido o gas*”... “*Sacar o traer con los labios y la lengua el jugo o la sustancia de algo*”... “*Todas estas especies se pueden percibir como gases blancos, especialmente debido a la presencia de vapor de agua y pequeñas gotas de líquido*” ... “*el filtro de boquilla se sostiene entre los labios del consumidor*”

En consecuencia, enmarcándose dentro del concepto de cigarrillo o cigarro, se encuentra sujeto al impuesto al consumo de cigarrillos y tabaco elaborado, de manera que se someterá a los requisitos, a las ritualidades y a las obligaciones formales y sustanciales propias del mismo.

Continuación oficio

Página 12 de 12

Por último, es necesario precisar que lo anterior no riñe con lo expresado en el Oficio 035744 de 2014, en el que esta Dirección manifestó su opinión respecto de la sujeción de los denominados “cigarrillos electrónicos” dadas las diferencias entre las características y composición entre ese producto y el analizado en el presente escrito.

Cordialmente

LUIS FERNANDO VILLOTA QUIÑONES

Subdirector de Fortalecimiento Institucional Territorial
Dirección General de Apoyo Fiscal

cc. Dra. Adriana María Hernández Gil - Secretaria de Hacienda
Gobernación de Antioquia
Centro Administrativo Departamental José María Córdova (La Alpujarra)
Calle 42 B – 52 106 Piso 1 Oficina 101
Medellín – Antioquia

ELABORÓ: César Segundo Escobar Pinto

Firmado digitalmente por:LUIS VILLOTA QUIÑONES

Subdirector De Fortalecimiento Institucional Territorial **Carrera 8 No. 6 C 38 Bogotá D.C. Colombia**
Código Postal 111711

Conmutador (57 1) 381 1700

Atencion al Ciudadano (57 1) 602 1270 Fuera de Bogotá 01-8000-910071

atencioncliente@minhacienda.gov.co

www.minhacienda.gov.co