Administración Tributaria Canaria
Gobierno de Canarias

PERSONA O ENTIDAD CONSULTANTE	DOMICILIO
CONCEPTO IMPOSITIVO	**NORMATIVA APLICABLE**
Impuesto General Indirecto Canario	Art. 4.2 Ley 20/1991 Art. 27.2 Ley 20/1991
Arbitrio sobre Importaciones y Entregas de Mercancías en las Islas Canarias	Art. 83.4 Ley 20/1991 Anexo I.1.8º Ley 20/1991 Anexo IV Ley 20/1991

CUESTIÓN PLANTEADA

Se consulta por la sujeción al IGIC y al AIEM, y en su caso, tipo impositivo aplicable, de las importaciones de los siguientes bienes:

- Yogur natural.
- Yogur natural azucarado.
- Yogur de sabores.
- Yogur de sabores con trozos de fruta.
- Yogur con "bifidus activo".

CONTESTACIÓN VINCULANTE

Se encuentran sujetas al AIEM, al clasificarse en la partida arancelaria 0403 incluida en el Anexo IV de la Ley 20/1991 y siendo aplicable el tipo impositivo del 15 por 100, la importación de los siguientes bienes:

- Yogur natural.
- Yogur natural azucarado.
- Yogur de sabores.
- Yogur de sabores con trozos de fruta.
- Yogur con "bifidus activo".

El tipo impositivo del IGIC aplicable a la importación de los bienes descritos con anterioridad es el tipo cero para el yogur natural y el yogur con "bífidus activo" y reducido del 2 por 100 para el yogur natural con azúcar, el yogur de sabores y el yogur de sabores con trozos de fruta.

Visto el escrito presentado por , 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 articulo 23.2.t) del Reglamento Orgánico de la Consejería de Economía y Hacienda, aprobado por Decreto 12/2004, de 10 de febrero, emite la siguiente contestación:

PRIMERO.- Se consulta por la sujeción al IGIC y al AIEM, y en su caso, tipo impositivo aplicable, de las importaciones de los siguientes bienes:

- Yogur natural.
- Yogur natural azucarado.
- Yogur de sabores.
- Yogur de sabores con trozos de fruta.
- Yogur con "bifidus activo".

SEGUNDO.- .- Para comenzar, ha de señalarse que el AIEM es un impuesto derivado del Régimen Económico y Fiscal de Canarias que se caracteriza por ser un tributo estatal de naturaleza indirecta que sujeta, en la forma y condiciones previstas en la Ley 20/1991, las siguientes operaciones: a) la producción en Canarias, de los bienes corporales recogidos en la lista de bienes del Anexo IV de la Ley 20/1991; y b) la importación, en el mismo territorio, de los mismos bienes corporales, cualquiera que sea su procedencia, el fin que se destinen y la condición del importador.

La consulta formulada hace referencia al segundo tipo de operaciones – la importación de bienes - en las que se produce la sujeción al AIEM. Pues bien, la sujeción al AIEM de la importación de un bien depende de su inclusión o no en alguna de las partidas del anexo IV de la Ley 20/1991.

Los anexos IV y V, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 83.4 de la Ley 20/1991, se establecen *"siguiendo la estructura del arancel aduanero de las Comunidades Europeas. Cuando se produzcan variaciones en la estructura del arancel aduanero de las Comunidades Europeas, el Consejero de Economía, Hacienda y Comercio* (en la actualidad, Consejero de Economía y Hacienda) *del Gobierno de Canarias procederá a la actualización formal de las correspondientes referencias contenidas en los anexos IV y V de esta Ley. Tal actualización formal de referencias en ningún caso podrá implicar una modificación del contenido real de dichos anexos."*

El consultante solicita información sobre yogures de distintas clases, que en su naturaleza son productos alimenticios a base principalmente de productos lácteos.

Por tanto, a efectos del AIEM resulta imprescindible la clasificación arancelaria de tales productos alimenticios que se efectuará según el Reglamento (CEE) nº 2658/87 del Consejo, de 23 de julio de 1987, relativo a la nomenclatura arancelaria y estadística y al arancel comunitario común.

El Capítulo 4 del arancel lleva como rúbrica "*Leche y productos lácteos; huevos de ave; miel natural; productos comestibles de origen animal no expresados ni comprendidos en otra parte"*. En la Notas explicativas de este Capítulo se señala:

"Este capítulo comprende:

I.- Los productos lácteos: A) la leche, B) la nata (crema), C) suero de mantequilla, leche y nata cuajadas, yogur, kéfir y demás leches y natas (cremas) fermentadas o acidificadas, D) lactosuero y E) los productos a base de los componentes naturales de la leche, no expresados ni comprendidos en otro lugar de la Nomenclatura, F) mantequilla y demás materias de la leche, G) queso y requesón.

Los productos mencionados en los anteriores apartados A) a E) pueden contener, independientemente de los componentes naturales de la leche (por ejemplo, leche enriquecida con vitaminas o sales minerales), pequeñas cantidades de estabilizantes (p. ej. Fosfato disódico, citrato trisódico y cloruro cálcico) que permitan conservar la consistencia natural de la leche durante el transporte, así como muy pequeñas cantidades de antioxidantes o de vitaminas que normalmente no contiene la leche. A algunos de estos productos lácteos también se les pueden añadir pequeñas cantidades de productos químicos (p. ej. Bicarbonato sódico) necesarios para su preparación; en forma de polvo o gránulos, los productos lácteos pueden contener emulsionantes (anticoagulantes), tales como fosfolípidos o dióxido de silicio amorfo. […]

Comentario [j1]: En notas explicativas del SA está "a", y en textos europeos está "y"

Se excluyen en especial los productos siguientes:

Las preparaciones alimenticias a base de productos lácteos (principalmente de la p. 19.01)

Los productos resultantes de la sustitución en la leche de uno o varios de sus componentes naturales.

Los helados

Los medicamentos

La caseína, lactoalbúmina y caseína endurecida."

En la Nota explicativa de la partida 04.03 "*Suero de mantequilla (de manteca), leche y nata (crema) cuajadas, yogur, kefir y demás leches fermentadas o acidificadas, incluso concentrados, azucarados, edulcorados de otro modo o aromatizados, o con fruta o cacao."* se expresa:

"*Con independencia de los aditivos mencionados en las Notas Explicativas del capítulo, a los productos de la presente partida se le pueden añadir azúcar u otros edulcorantes, aromatizantes, frutas (incluidas pulpas o confituras) o cacao."*

Las Notas explicativas del Capítulo 19 del arancel "*Preparaciones a base de cereales, harina, almidón, fécula o leche; productos de pastelería"* señalan lo siguiente:

"El presente capítulo comprende un conjunto de productos que tienen generalmente el carácter de preparaciones alimenticias obtenidas directamente de los cereales del capítulo 10, o bien de productos del capítulo 11 o de harinas, sémolas o productos alimenticios de origen vegetal de otros capítulos, bien incluso de las partidas 04.01 a 04.04. Se clasifican aquí también

los productos de pastelería o de galletería, incluso si en su composición no interviene la harina, almidón, fécula, ni los productos procedentes de los cereales. […]

Se excluyen del presente capítulo: […]

b) las preparaciones alimenticias […] a base de productos de las partidas 04.01 a 04.04 que contengan en peso el 5 % o más de polvo de cacao (p. 18.06)"

Comentario [j2]: Incoherencia con cap 18 N.E., que habla de 10%

Por último las Notas explicativas de la partida 21.06 "*Preparaciones alimenticias no expresadas ni comprendidas en otra parte*" expresan "*Con la condición de que no estén clasificadas en otras partidas de la Nomenclatura, la presente partida comprende:*

A) Preparaciones que se utilizan tal como se presentan o previo tratamiento (cocción, disolución o ebullición en agua o en leche, etc.) en la alimentación humana.

B) Preparaciones […] que se utilizan para preparar alimentos. […]"

Conforme a todo ello podemos señalar que los yogures están clasificados todos en la partida 04.03, por las razones siguientes:

1.- Consisten en leche fermentada.

2.- No contienen sustancias prohibidas para las partidas 04.01 a 04.04, en todos los casos. Aunque los colorantes no están expresamente incluidos en las notas explicativas de 04.03, puesto que no modifican las características del producto, y estando admitidas en aquellos edulcorantes y aromas (sustancias que sí modifican significativamente el producto), se incluyen también los colorantes como autorizados.

3.- El ingrediente principal de las mismas son productos de las partidas 04.01 a 04.04, y la partida 21.06 está preparada únicamente para preparaciones que no estén contempladas en otras partidas.

TERCERO.- En lo que se refiere al IGIC, el artículo 4.2 de la Ley 20/1991 establece que están sujetas al Impuesto por el concepto de importaciones de bienes la entrada de los mismos en las Islas Canarias.

El anexo I.1.8º de la Ley 20/1991 establece la aplicación del tipo impositivo reducido del 2 por 100 del IGIC en las entregas de "*sustancias y productos cualquiera que sea su origen que, por sus características, aplicaciones, componentes, preparación y estado de conservación, sean susceptibles de ser habitual e idóneamente utilizados para la nutrición humana o animal, de acuerdo con lo establecido en el Código Alimentario y las disposiciones dictadas para su desarrollo, excepto las bebidas alcohólicas.*

Se entiende por bebida alcohólica todo líquido apto para el consumo humano por ingestión que contenga alcohol etílico.

A los efectos de este apartado, no tendrán la consideración de alimento, el tabaco ni las sustancia no aptas para el consumo humano o animal en el mismo estado en que fuesen entregadas o importadas."

El artículo 27.2 de la Ley 20/1991 equipara a las importaciones con las entregas de bienes de la misma naturaleza para la determinación del tipo impositivo aplicable a las mismas.

Según la Resolución de la Dirección General de Tributos de la Consejería de Economía y Hacienda del Gobierno de Canarias, de 2 de julio de 1993, sobre la aplicación del tipo impositivo cero por ciento en el Impuesto General Indirecto Canario en relación con determinados productos alimenticios, las leches fermentadas se consideran leches. Por lo tanto, están incluidas en el artículo 27 de la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias, tributando al 0% de IGIC. Esta conclusión está basada en la normativa sectorial, y en concreto en el Código Alimentario Español, aprobado por el Decreto 2484/1967, de 21 de septiembre, por el que se aprueba el texto del Código Alimentario Español

Este Código incluye al yogur dentro de las leches fermentadas (punto 3.15.06.4.c), como leches especiales. Incluye además como leches aquellas que tienen adicionadas aromas y/o estimulantes (3.15.05.4.e y 3.15.06.4.e).

Los estimulantes están determinados en el punto 3.25 del Código Alimentario, siendo principalmente café, té, cacao, chocolate, tabaco, sus sucedáneos, además de hierbas estimulantes (cola, anís, menta…).

Los aromas están definidos en el punto 4.31.16, como los que modifican conjuntamente el olor y el sabor a los alimentos y bebidas.

Tal y como se expone en la citada Resolución, "*debe hacerse una interpretación restrictiva del precepto*", sólo "*pudiéndose incluir en el mismo los productos naturales y los que resultan de los proceso que originan las variedades de leches*". Por ello, tanto las leches como los yogures perderán, a efectos del IGIC, su condición de leche, cuando se les añadan productos que no sean considerados aromas o estimulantes según el Código Alimentario Español. Entre estos productos estarían, entre otros de menor importancia, el azúcar (y otros edulcorantes), los conservadores, antioxidantes, sustancias que modifican las características organolépticas y los estabilizadores, con la excepción del chocolate y derivados (aunque por su naturaleza se elabora con azúcar).

En conclusión, en aplicación del Reglamento (CEE) nº 2658/87 del Consejo, de 23 de julio de 1987, relativo a la nomenclatura arancelaria y estadística y al arancel aduanero común, las mercancía se clasifican con los códigos Taric siguientes, y según la Ley 20/1991, están gravado por el IGIC y el AIEM a los tipos impositivos siguientes:

Descripción	Taric	IGIC	AIEM
Yogur natural.	0403.10.11.00	0	15
Yogur natural azucarado.	0403.10.31.00	2	15
Yogur de sabores.	0403.10.91.00	2 (1)	15
Yogur de sabores + trozos de fruta.	0403.10.91.00	2 (1)	15
Yogur con "bifidus activo".	0403.10.11.00	0	15

(1) Debido a la inclusión de azúcar o colorantes. La mezcla de yogur con frutas, aunque estén añadidas sin azúcar ni colorante, suponen la inaplicación del tipo cero.

CUARTO.- Como consecuencia de todo lo anterior, es criterio vinculante de esta Dirección General de Tributos que se encuentran sujetas al AIEM, al clasificarse en la partida arancelaria 0403 incluida en el Anexo IV de la Ley 20/1991 y siendo aplicable el tipo impositivo del 15 por 100, la importación de los siguientes bienes:

- Yogur natural.
- Yogur natural azucarado.
- Yogur de sabores.
- Yogur de sabores con trozos de fruta.
- Yogur con "bifidus activo".

El tipo impositivo del IGIC aplicable a la importación de los bienes descritos con anterioridad es el tipo cero para el yogur natural y el yogur con "bífidus activo" y reducido del 2 por 100 para el yogur natural con azúcar, el yogur de sabores y el yogur de sabores con trozos de fruta.

Todo lo cual se le comunica de acuerdo con la Disposición Adicional Décima, número tres, de la Ley 20/1991, y con el alcance establecido en el articulo 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y se le advierte que la presente consulta no tendrá efectos vinculantes respecto al objeto o tramitación de un procedimiento, recurso o reclamación iniciado con anterioridad a su presentación.

Santa Cruz de Tenerife, 13 de julio de 2010

EL DIRECTOR GENERAL DE TRIBUTOS

Francisco Clavijo Hernández.