CONSULTA TRIBUTOS REF
CONSULTA Nº 2208 (12/03/2024)

PERSONA O ENTIDAD CONSULTANTE	**DOMICILIO A EFECTO DE NOTIFICACIÓN**
CONCEPTO IMPOSITIVO Impuesto General Indirecto Canario	**NORMATIVA APLICABLE** Art. 52.b) Ley 4/2012 Art. 54 bis Ley 4/2012
CUESTIÓN PLANTEADA Se consulta el tipo impositivo aplicable a la importación o entrega de "Agua de seltz" y "Agua de soda".	
CONTESTACIÓN VINCULANTE Resulta aplicable el tipo cero a la entrega o importación de "Agua de seltz" y "Agua de soda".	

Servicio de Política Tributaria
Avda. José Manuel Guimerá, nº 10 - Edf. Servicios Múltiples II Planta 5ª | CP 38003 Santa Cruz de Tenerife | Tfno: 922 475 100

Visto el escrito presentado por , en el que formula consulta relativa al Impuesto General Indirecto Canario (en adelante, IGIC), este centro directivo 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 lo sucesivo, Ley 20/1991), en relación con el artículo 21.3. C).l) del Reglamento Orgánico de la Consejería de Hacienda, Presupuestos y Asuntos Europeos aprobado por Decreto 175/2022, de 3 de agosto, emite la siguiente contestación:

PRIMERO.- Se consulta el tipo impositivo aplicable a la importación o entrega de "Agua de seltz" y "Agua de soda".

SEGUNDO.- La disposición final séptima de la Ley 7/2023, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales de la Comunidad Autónoma de Canarias para 2024, modifica la Ley 4/2012, de 25 de junio, de medidas administrativas y fiscales (en adelante, Ley 4/2012). En el apartado dieciséis de la citada disposición final séptima, se añade un nuevo artículo 54 bis, con el siguiente contenido:

"*Artículo 54 bis. Tipo de gravamen reducido del 5 por ciento.*

El tipo de gravamen reducido del 5 por ciento será aplicable a la entrega de bebidas energéticas y bebidas refrescantes y gaseosas con azúcares o edulcorantes añadidos.

Se entiende por bebida energética todo líquido que contenga cafeína, cualquiera que fuera su origen, en una proporción superior a 150 miligramos por litro.»

No existe en la regulación legal o reglamentaria del IGIC un concepto de bebidas refrescantes y de bebidas gaseosas, por ello y conforme a lo dispuesto en el artículo 12.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, habrá que acudir, con carácter supletorio, a las disposiciones generales del Derecho administrativo y los preceptos del Derecho común. De acuerdo con ello, nos podemos apoyar en lo dispuesto en el Real Decreto 650/2011, de 9 de mayo, por el que se aprueba la reglamentación técnico-sanitaria en materia de bebidas refrescantes (en adelante, Real Decreto 650/2011).

El artículo 2.1 del Real Decreto 650/2011 define a las bebidas refrescantes del modo siguiente:

"*1. Definiciones.*

A los efectos de la presente disposición se entenderá por bebidas refrescantes las bebidas analcohólicas, carbonatadas o no, preparadas con agua de consumo humano, aguas preparadas, agua mineral natural o de manantial (en lo sucesivo agua), que contengan uno o más de los siguientes ingredientes: anhídrido carbónico, azúcares, zumos, purés, disgregados de frutas y/o vegetales, extractos vegetales, vitaminas y minerales, aromas, aditivos autorizados u otros ingredientes alimenticios."

El apartado 2 del citado Real Decreto 650/2011 contiene las diferentes denominaciones de las bebidas refrescantes:

"2. Denominaciones.

a) «Agua de seltz»: bebida constituida, por agua y un mínimo de seis gramos por litro de anhídrido carbónico.

b) «Agua de soda»: bebida constituida, por agua y un mínimo de seis gramos por litro de anhídrido carbónico que se caracteriza por contener bicarbonato sódico.

c) «Agua aromatizada»: agua, con o sin anhídrido carbónico, que contiene aromas.

d) «Gaseosa»: la bebida incolora preparada con agua, anhídrido carbónico, aromas, azúcares y/o edulcorantes y aditivos autorizados.

e) «Otras bebidas refrescantes»: la denominación genérica de bebida refrescante se podrá concretar con una denominación que se corresponda con su composición o características. Entre otras, con carácter enunciativo y no limitativo se encuentran:

1.ª Las bebidas refrescantes de zumos de frutas, que se caracterizan por contener zumos, purés, disgregados de frutas o sus mezclas.

2.ª Las bebidas refrescantes de extractos, que se caracterizan por contener extractos de frutas, de otros vegetales o de ambos.

3.ª Las bebidas refrescantes mixtas, que están constituidas por bebidas refrescantes y otros alimentos.

4.ª Las bebidas refrescantes para diluir y los productos sólidos para la preparación de bebidas refrescantes, que serán aquellas que una vez reconstituidas cumplan lo establecido en esta disposición.

5.ª Las bebidas refrescantes aromatizadas, que se caracterizan por contener agentes aromáticos con adición de otros ingredientes alimenticios."

El disponer de la consideración de bebidas refrescantes no determina automáticamente la aplicación del tipo reducido del 5 por ciento. En efecto y haciendo abstracción de las bebidas energéticas, la aplicación del tipo reducido que nos ocupa previsto en el nuevo artículo 54 bis de la Ley 4/2012 requiere el cumplimiento de dos requisitos, a saber: que el bien objeto de importación o entrega tenga la consideración de bebida refrescante - el "Agua de seltz" y "Agua de soda" disponen de tal condición -, y que tenga azúcares o edulcorantes añadidos - requisito que no cumplen los productos objeto de consulta -.

De acuerdo con lo expuesto, no resulta aplicable el tipo reducido del 5 por ciento a la entrega o importación de "Agua de seltz" y "Agua de soda". En este sentido ya se ha pronunciado este centro directivo en la consulta 2201 de 8 de enero de 2024

El artículo 52.b), primer guion, de la Ley 4/2012, dispone:

"*El tipo de gravamen cero será aplicable a las siguientes operaciones:*

(...)

b) Las entregas de los siguientes productos:

- Las aguas aptas para la alimentación humana o animal o para riego, incluso en estado sólido."

El apartado 1 del artículo 2 de la Directiva (UE) 2020/2184 del Parlamento Europeo y del Consejo de 16 de diciembre de 2020 relativa a la calidad de las aguas destinadas al consumo humano, contiene la siguiente definición de «agua destinada al consumo humano»:

"*a) todas aquellas aguas, ya sea en su estado original, ya sea después del tratamiento, utilizadas para beber, cocinar, preparar alimentos y otros usos domésticos, en locales tanto públicos como privados, sea cual fuere su origen e independientemente de que se suministren a través de una red de distribución, de una cisterna o envasadas en botellas u otros recipientes, incluidas las aguas de manantial;*

b) todas las aguas utilizadas en empresas alimentarias para fines de fabricación, tratamiento, conservación o comercialización de productos o sustancias destinados al consumo humano;"

La citada Directiva (UE) 2020/2184 fue incorporada al Derecho español por las siguientes normas:

- Real Decreto 2/2023, de 10 de enero, por el que se modifican el Real Decreto 1798/2010, de 30 de diciembre, por el que se regula la explotación y comercialización de aguas minerales naturales y aguas de manantial envasadas para consumo humano, y el Real Decreto 1799/2010, de 30 de diciembre, por el que se regula el proceso de elaboración y comercialización de aguas preparadas envasadas para el consumo humano.

- Real Decreto 3/2023, de 10 de enero, por el que se establecen los criterios técnico-sanitarios de la calidad del agua de consumo, su control y suministro.

De acuerdo con la disposiciones reseñadas, las aguas que actualmente se envasan para consumo humano son las siguientes:

i) Las aguas minerales naturales.

ii) Las aguas de manantial.

iii) Las aguas preparadas.

iv) Las aguas de consumo público envasadas.

Las aguas minerales naturales y las aguas de manantial están reguladas en el Real Decreto 1798/2010, de 30 de diciembre, por el que se regula la explotación y comercialización de aguas minerales naturales y aguas de manantial envasadas para consumo humano (en adelante, Real Decreto 1798/2010).

El artículo 1 del Real Decreto 1798/2010, regulador del objeto y ámbito de aplicación de dicha disposición, dispone, en su apartado 1, que tiene por objeto definir, a efectos legales, lo que se entiende por aguas minerales naturales y aguas de manantial y fijar las normas de captación, manipulación, circulación, comercialización y, en general, la ordenación jurídica de tales productos; de este modo, su artículo 2, concretamente sus letras a) y b), contienen las siguientes definiciones:

"a) Aguas minerales naturales: aquellas microbiológicamente sanas que tengan su origen en un estrato o yacimiento subterráneo y que broten de un manantial o puedan ser captadas artificialmente mediante sondeo, pozo, zanja o galería, o bien, la combinación de cualquiera de ellos.

Éstas pueden distinguirse claramente de las restantes aguas de bebida ordinarias:

1.º por su naturaleza, caracterizada por su contenido en minerales, oligoelementos y otros componentes y, en ocasiones, por determinados efectos,

2.º por su constancia química y

3.º por su pureza original,

características estas que se han mantenido intactas, dado el origen subterráneo del agua que la ha protegido de forma natural de todo riesgo de contaminación.

Para la utilización de esta denominación, las aguas deberán cumplir las características establecidas en la parte A del anexo I y los requisitos de declaración y autorización fijados en el artículo 3 para este tipo de aguas, así como las condiciones de explotación y comercialización establecidas en el capítulo II de esta disposición.

b) Aguas de manantial: son las de origen subterráneo que emergen espontáneamente en la superficie de la tierra o se captan mediante labores practicadas al efecto, con las características naturales de pureza que permiten su consumo; características que se conservan intactas, dado el origen subterráneo del agua, mediante la protección natural del acuífero contra cualquier riesgo de contaminación.

Para la utilización de esta denominación, las aguas deberán cumplir las características establecidas en la parte B del anexo I y los requisitos de declaración y autorización fijados en el artículo 3 para este tipo de aguas, así como las condiciones de explotación y comercialización establecidas en el capítulo II de esta disposición."

Por otra parte, el artículo 7 regula los procesos de manipulación permitidas siempre que no modifiquen la composición de aquellos constituyentes del agua que le confieren sus propiedades esenciales; entre estas manipulaciones, los apartados 5 y 6 disponen:

"Las aguas minerales naturales y aguas de manantial, en su origen, solo podrán ser sometidas a los procesos siguientes:

(...)

5. Se permite la eliminación total o parcial del anhídrido carbónico libre por procedimientos exclusivamente físicos.

6. Se permite la incorporación o reincorporación de anhídrido carbónico, siempre que cumpla las especificaciones establecidas en el artículo 6."

El citado artículo 6 dispone en su apartado 2:

"2. El anhídrido carbónico utilizado para reforzar o gasificar las aguas a las que se refiere el artículo 2 deberá cumplir con los criterios de pureza establecidos en la parte C del anexo I."

Por otra parte, el artículo 9 del Real Decreto 1798/2010, regulador del etiquetado y publicidad, dispone:

"Al etiquetado de los envases de agua de bebida envasada, y sin perjuicio de las normas sobre etiquetado y marcado establecidas en otras disposiciones específicas, le será de aplicación lo dispuesto en el Reglamento (UE) n.º 1169/2011 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 25 de octubre de 2011, sobre la información alimentaria facilitada al consumidor y por el que se modifican los Reglamentos (CE) n.º 1924/2006 y (CE) n.º 1925/2006 del Parlamento Europeo y del Consejo, y por el que se derogan la Directiva 87/250/CEE de la Comisión, la Directiva 90/496/CEE del Consejo, la Directiva 1999/10/CE de la Comisión, la Directiva 2000/13/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, las Directivas 2002/67/CE, y 2008/5/CE de la Comisión, y el Reglamento (CE) n.º 608/2004 de la Comisión, y lo establecido en el Real Decreto 1334/1999, de 31 de julio, por el que se aprueba la Norma general de etiquetado, presentación y publicidad de los productos alimenticios, respecto al idioma del etiquetado, con las siguientes particularidades:

1. Denominación de venta:

a) Aguas minerales naturales: La denominación de venta será «Agua mineral natural» o las establecidas a continuación para los supuestos previstos en los apartados 5 y 6 del artículo 7. En dichos supuestos se utilizarán las siguientes denominaciones:

1.º «Agua mineral natural naturalmente gaseosa» o «agua mineral natural carbónica natural», para aquella cuyo contenido en anhídrido carbónico, una vez envasada, sea igual al que tuviere en el o los puntos de alumbramiento. El gas añadido para sustituir, en su caso, al liberado durante el proceso de envasado deberá proceder del mismo manantial.

2.º «Agua mineral natural reforzada con gas del mismo manantial», para aquella cuyo contenido en anhídrido carbónico, una vez envasada, sea superior al que tuviese en el o los puntos de alumbramiento. El gas añadido procederá del mismo manantial que el agua de que se trata.

3.º «Agua mineral natural con gas carbónico añadido», para aquella a la que se haya añadido anhídrido carbónico, no proveniente del mismo manantial que el agua de que se trata.

4.º «Agua mineral natural totalmente desgasificada», para aquella a la que se ha eliminado el gas carbónico libre por procedimientos exclusivamente físicos.

5.º «Agua mineral natural parcialmente desgasificada», para aquella a la que se ha eliminado parcialmente el gas carbónico libre por procedimientos exclusivamente físicos.

*b) Aguas de manantial: La denominación de venta será «Agua de manantial», en forma destacada. En los casos previstos en los apartados 5 y 6 del artículo 7 se incluirán además las menciones «Gasificada» o «Desgasificada», según proce*da."

Las aguas preparadas y las aguas de consumo público envasadas están reguladas en el Real Decreto 1799/2010, de 30 de diciembre, por el que se regula el proceso de elaboración y comercialización de aguas preparadas envasadas para el consumo humano (en adelante, Real Decreto 1799/2010).

El artículo 2 del Real Decreto 1799/2010 contiene las siguientes definiciones de las aguas preparadas y las aguas de consumo público envasadas:

"1. *Aguas preparadas: Las aguas distintas a las aguas minerales naturales y de manantial, que pueden tener cualquier tipo de procedencia y se someten a los tratamientos fisicoquímicos autorizados necesarios para que reúnan las características de potabilidad establecidas en el anexo I.*

A efectos de su denominación, deberán diferenciarse los siguientes tipos:

a) Potables preparadas: Aquellas que pueden tener cualquier tipo de procedencia, subterránea o superficial y que han sido sometidas a tratamiento para que sean potables. Todas estas aguas perderían así, si la tuviesen, la calificación de agua de manantial o agua mineral natural, pasando a denominarse aguas potables preparadas.

b) De abastecimiento público preparadas: En el supuesto de tener dicha procedencia.

Las denominaciones de estas aguas serán las establecidas en el artículo 8 de este real decreto.

2. Aguas de consumo público envasadas: aquellas distribuidas mediante red de abastecimiento público y las procedentes de este origen, envasadas conforme a la normativa que regula los materiales en contacto con alimentos, de forma coyuntural para su distribución domiciliaria y gratuita, con el único objeto de suplir ausencias o insuficiencias accidentales de la red pública, que deben cumplir el Real Decreto 3/2023, de 10 de enero, por el que se establecen los criterios técnico-sanitarios de la calidad del agua de consumo, su control y suministro.

(...)"

El artículo 5 del Real Decreto 1799/2010, regulador de la especificaciones, dispone:

"*1. Las aguas preparadas descritas en el artículo 2 deberán cumplir las especificaciones contenidas en el anexo I.*

2. El anhídrido carbónico utilizado para reforzar o gasificar las aguas a las que se refiere el artículo 2 deberá cumplir con los criterios de pureza establecidos en el Reglamento (UE) n.º 231/2012 de la Comisión, de 9 de marzo de 2012, por el que se establecen especificaciones para los aditivos alimentarios que figuran en los anexos II y III del Reglamento (CE) n.º 1333/2008 del Parlamento Europeo y del Consejo."

Por último, el artículo 8 del Real Decreto 1799/2010, regulador del etiquetado y publicidad, dispone:

"*Al etiquetado de los envases de agua de bebida envasada, y sin perjuicio de las normas sobre etiquetado y marcado establecidas en otras disposiciones específicas, le será de aplicación lo dispuesto en el Reglamento (UE) n.º 1169/2011 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 25 de octubre de 2011, sobre la información alimentaria facilitada al consumidor y por el que se modifican los Reglamentos (CE) n.º 1924/2006 y (CE) n.º 1925/2006 del Parlamento Europeo y del Consejo, y por el que se derogan la Directiva 87/250/CEE de la Comisión, la Directiva 90/496/CEE del Consejo, la Directiva 1999/10/CE de la Comisión, la Directiva 2000/13/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, las Directivas 2002/67/CE, y 2008/5/CE de la Comisión, y el Reglamento (CE) n.º 608/2004 de la Comisión, y lo establecido en el Real Decreto 1334/1999, de 31 de julio, por el que se aprueba la Norma general de etiquetado, presentación y publicidad de los productos alimenticios, respecto al idioma del etiquetado, con las siguientes particularidades:*

1. Agua potable preparada, procedente de manantial o captación: La denominación de venta será «agua potable preparada», que deberá figurar de forma destacada en color e intensidad y en caracteres cuya altura y ancho sean una vez y media superiores a la marca o signo distintivo. Si se ha añadido o eliminado anhídrido carbónico, se incluirá además la mención: «Gasificada», «con gas», «carbónica», «desgasificada» o «sin gas» según proceda.

2. Agua de abastecimiento público preparada: La denominación de venta será «agua de abastecimiento público preparada», que deberá figurar en forma destacada en color e intensidad y en caracteres cuya altura y ancho sean una vez y media superiores a la marca o signo distintivo. Si se ha añadido anhídrido carbónico, se incluirá la mención «gasificada», «con gas» o «carbónica».

El etiquetado y las modalidades de realizarlo no deberán ser de tal naturaleza que induzcan a error al comprador, especialmente sobre las características del agua."

En definitiva, las aguas minerales naturales y las aguas de manantial no pierden tal consideración por la eliminación, total o parcial, de anhídrido carbónico, o por la incorporación o reincorporación del mismo. A igual conclusión se llega respecto al agua potable preparada y al agua de abastecimiento público preparada al que se le ha añadido o eliminado anhídrido carbónico.

TERCERO.- Conforme a lo expuesto, es criterio vinculante de este centro directivo que resulta aplicable el tipo cero a la entrega o importación de "Agua de seltz" y "Agua de soda".

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, 12 de marzo de 2024

EL VICECONSEJERO DE HACIENDA Y RELACIONES

CON LA UNIÓN EUROPEA

Gabriel Megías Martínez