Administración Tributaria Canaria
Gobierno de Canarias

PERSONA O ENTIDAD CONSULTANTE	DOMICILIO
CONCEPTO IMPOSITIVO Impuesto General Indirecto Canario Arbitrio sobre Importaciones y Entregas de Mercancías en las Islas Canarias	**NORMATIVA APLICABLE** Art. 4.2 Ley 20/1991 Art. 27.1.1º.b) Ley 20/1991 Art. 83.4 Ley 20/1991 Anexo I.1 Ley 20/1991 Anexo IV Ley 20/1991

CUESTIÓN PLANTEADA

La sociedad mercantil consultante manifiesta que tiene como actividad principal el comercio al por mayor de productos farmacéuticos y medicamentos, realizando esta actividad en la Comunidad Autónoma de Canarias mediante establecimiento permanente.

A continuación, el consultante afirma en su escrito que una vez importados los bienes en el territorio de aplicación del IGIC, la posterior entrega de los mismos realizada por el importador (la sociedad consultante) tiene la consideración de operación interior sujeta al Impuesto en la medida en que es efectuada por la compañía en su carácter de empresario o profesional, a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, y en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional.

Entre los productos comercializados en Canarias por la consultante se encuentra el "Antirronquidos Silence", un dispositivo de difusión de una espuña muco-adhesiva que cubre completamente los tejidos de la garganta, reduciendo o eliminando los ronquidos.

En este contexto, a la consultante se le plantea la duda de cuál es el tipo impositivo de IGIC que corresponde aplicar a la operación interior de entrega del producto de referencia, por lo que se aporta un dossier informativo sobre el mismo.

En concreto, el consultante duda entre entender que el producto es un derivado de la industria química, en cuyo caso resulta de aplicación el tipo reducido del IGIC del 2 %, según establece el Anexo I de la Ley 20/1991, o bien un producto sanitario, cuyo destino no es curar una enfermedad, por lo que quedaría fuera de la aplicación del tipo reducido previsto en el Anexo I de la Ley 20/1991 para los productos destinados a curar enfermedades del hombre o de los animales.

Por último, se consulta por la sujeción al AIEM de la importación del bien.

CONTESTACIÓN VINCULANTE

Es criterio vinculante de esta Dirección General de Tributos:

1º) El tipo impositivo del IGIC aplicable en la entregas interiores e importaciones del bien "antirronquidos en aerosol" es el tipo reducido del 2 por 100 del IGIC.

2º) La importación de "antirronquidos en aerosol", clasificado en la partida estadística 38.24, no se encuentra sujeta al AIEM, al no estar incluida la citada partida estadística en el anexo IV de la Ley 20/1991.

Visto el escrito presentado por , escrito en el que formula consulta tributaria acerca tanto del Impuesto General Indirecto Canario (en adelante, IGIC), como del Arbitrio sobre Importaciones y Entregas de Mercancías en las Islas Canarias (en adelante, AIEM), 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), el artículo 88.5 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en relación con el artículo 23.2.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.- La sociedad mercantil consultante manifiesta que tiene como actividad principal el comercio al por mayor de productos farmacéuticos y medicamentos, realizando esta actividad en la Comunidad Autónoma de Canarias mediante establecimiento permanente.

A continuación, el consultante afirma en su escrito que una vez importados los bienes en el territorio de aplicación del IGIC, la posterior entrega de los mismos realizada por el importador (la sociedad consultante) tiene la consideración de operación interior sujeta al Impuesto en la medida en que es efectuada por la compañía en su carácter de empresario o profesional, a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, y en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional.

Entre los productos comercializados en Canarias por la consultante se encuentra el "Antirronquidos Silence", un dispositivo de difusión de una espuña muco-adhesiva que cubre completamente los tejidos de la garganta, reduciendo o eliminando los ronquidos.

En este contexto, a la consultante se le plantea la duda de cuál es el tipo impositivo de IGIC que corresponde aplicar a la operación interior de entrega del producto de referencia, por lo que se aporta un dossier informativo sobre el mismo.

En concreto, el consultante duda entre entender que el producto es un derivado de la industria química, en cuyo caso resulta de aplicación el tipo reducido del IGIC del 2 %, según establece el Anexo I de la Ley 20/1991, o bien un producto sanitario, cuyo destino no es curar una enfermedad, por lo que quedaría fuera de la aplicación del tipo reducido previsto en el Anexo I de la Ley 20/1991 para los productos destinados a curar enfermedades del hombre o de los animales.

Por último, se consulta por la sujeción al AIEM de la importación del bien.

SEGUNDO.- En cuanto al AIEM, ha de señalarse que es un impuesto 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.

En lo que se refiere a las importaciones, la sujeción de un bien al AIEM depende de su inclusión o no en alguna de las partidas del anexo IV de la Ley 20/1991. La sujeción de las entregas interiores exige, además, que se trate de un bien incluido en el citado anexo IV de la Ley 20/1991, que el transmitente sea el empresario productor, sin perjuicio de que, encontrándose sujeta la entrega, pueda concurrir la exención del Impuesto, circunstancia que se produce cuando el bien se incluye entre las partidas arancelarias del anexo V de la Ley 20/1991.

Según dispone el artículo 83.4 de la Ley 20/1991, los anexos IV y V se establecen *"siguiendo la estructura del arancel aduanero de las Comunidades Europeas"*. Y en este sentido precisa este artículo 83.4 que *"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."*

Los bienes objeto de consulta es un antirronquidos en aerosol, comercializado en envase al menor, cuyo uso es de aplicación directa en la garganta.

El mismo está compuesto de fosfatidilcolina, glicerina, carragenatos y otros productos de la industria química orgánica e inorgánica, agua y gas propulsor. La fosfatidilcolina es una de los componentes de la lecitina, usándose ambos términos, en el lenguaje común o comercial, a veces como sustitutos.

Es un producto que por su uso no está destinado para fines terapéuticos o profilácticos, no pudiéndose considerar medicamento.

Pues bien, para la clasificación arancelaria de este producto, tenemos que seguir, como es bien sabido, 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. Según el Arancel, las partidas de posible clasificación son, por orden ascendente, las siguientes:

- Partida 21.06 (Preparaciones alimenticias no expresadas ni comprendidas en otra parte).

Notas explicativas: "*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 compuestas total o parcialmente por sustancias alimenticias que se utilizan en la preparación de alimentos para el consumo humano. Se clasifican aquí principalmente, las que consistan en mezclas de productos químicos (ácidos orgánicos, sales de calcio, lecitina, etc.) con sustancias alimenticias (por ejemplo, harina, azúcar, o leche en polvo), destinadas a añadir a las preparaciones alimenticias, como componentes de estas preparaciones, o bien para mejorar algunas de sus características (presentación, conservación, etc.).

Están clasificados en esta partida, en particular:

16) Las preparaciones frecuentemente conocidas con el nombre de complementos alimenticios a base de extractos de plantas, de concentrados de frutas, de miel, de fructosa, etc., con adición de vitaminas y a veces de cantidades muy pequeñas de compuestos de hierro. Estas preparaciones suelen presentarse en envases indicando que se destinan a mantener en buen estado la salud del organismo. "

- Capítulo 29, productos químicos orgánicos.

Notas explicativas del capítulo: "*El capítulo 29 comprende en principio sólo compuestos de constitución química definida presentados aisladamente, salvo nota 1 del capítulo. […]*

E) Productos clasificables en dos o más partidas del capítulo 29 (Nota 3 del Capítulo):

Estos productos deben clasificarse en la partida que esté colocada la última por orden de numeración. Así, el ácido ascórbico, que es al mismo tiempo una lactona (p. 29.32) y una vitamina (p. 29.36), se clasifica en la partida 29.36."

- Partida 29.23 (Sales e hidróxidos de amonio cuaternario; lecitinas y otros fosfoaminolípidos).

Notas explicativas: "*Las más importantes de las sales y derivados de sustitución del amonio se indican a continuación:*

2) lecitinas y otros fosfoaminolípidos. Son ésteres (fosfáticos) que resultan de la combinación de los ácidos oleico, palmítico y otros ácidos grasos con el ácido glicorofosfórico y una base nitrogenada orgánica tal como la colina. Estos productos se presentan, en general, en forma de masas de color pardo amarillento, céreas, solubles en alcohol. Las lecitinas se encuentran en la yema de huevo (ovolecitina) o en los tejidos animales o vegetales.

La lecitina comercial, que se clasifica generalmente también en esta partida, es esencialmente lecitina de soja constituida por una mezcla de fosfátidos insolubles en acetona (generalmente de 60 a 70% en peso), aceite de soja, y ácidos grasos o hidratos de carbono. La lecitina de soja comercial se presenta en forma de un productos más o menos pastosos, de color pardo o claro, o bien, cuando el aceite de soja se ha extraído con acetona, de gránulos amarillentos."

- Partida 30.04 (Medicamentos, constituidos por productos mezclados o sin mezclar, preparados para usos terapéuticos o profilácticos, dosificados o acondicionados para la venta al por menor)

Notas explicativas: *"[…] La partida comprende las pastillas, tabletas y comprimidos de los tipos utilizados únicamente para usos medicinales, tales como las preparadas a base de azufre, carbón, borato sódico, benzoato sódicos o clorato de potasio o de magnesio.*

Sin embargo, las preparaciones que se presenten en pastillas para la garganta o de caramelos contra la tos, constituidas esencialmente por azúcar (incluso con otras sustancias alimenticias agregadas, tales como la gelatina, el almidón o la harina) y aromatizadas (incluidas sustancias tales como el alcohol bencílico, mentol, eucaliptol o bálsamo de tolú) se clasifican en la partida 17.04, siempre que, cuando un aromatizante pueda poseer también propiedades medicinales, la proporción en la que entra en la composición de cada pastilla o

caramelo, sea tal que no permita el uso de la preparación con fines terapéuticos o profilácticos."

- Partida 33.01 (Aceites esenciales (despertenados o no), incluidos los «concretos» y «absolutos»; […] subproductos terpénicos residuales de la desterpenación de los aceites esenciales; destilados acuosos aromáticos y disoluciones acuosas de aceites esenciales).

Notas explicativas:

"*Los aceites esenciales (también llamados esencias) son materias primas de origen vegetal utilizadas en perfumería, en ciertas industrias alimentarias o en otras industrias. Su composición es generalmente muy compleja; entre ellos se encuentran principalmente los alcoholes, aldehídos, cetonas, éteres, ésteres, fenoles e hidrocarburos terpénicos o terpenos, en cantidades más o menos importantes. Los aceites esenciales se clasifican en esta partida, aunque estén desterpenados, es decir, se hayan separados los componentes terpénicos, que alteran el aroma. La mayoría son volátiles, y sólo manchan el papel de forma pasajera."*

- Partida 38.24 (Productos químicos y preparaciones de la industria química o de las industrias conexas, incluidas las mezclas de productos naturales, no expresados ni comprendidos en otra parte. «Entre otras»).

Notas explicativas:

"*B.- Productos químicos y preparaciones (químicas u otras).*

Las preparaciones (químicas u otras) consisten en mezclas (de las que emulsiones y dispersiones son formas especiales), o bien, a veces, disoluciones. (Se recuerda que las disoluciones en agua de productos químicos de los capítulos 28 ó 29 permanecen comprendidas en estos capítulos, mientras que las disoluciones de estos productos en otros disolventes están excluidas en ellos, salvo muy pocas excepciones y, por esta razón, consideradas como preparaciones).

Las preparaciones clasificadas aquí pueden estar entera o parcialmente compuestas de productos químicos (lo que constituye el caso general) o totalmente formadas por componentes naturales (véase, principalmente el apartado 23 siguiente).

La presente partida no comprende, sin embargo, las mezclas de productos químicos y sustancias alimenticias u otras sustancias con valor nutritivo del tipo de las utilizadas para la preparación de determinados alimentos para el consumo humano, ya como componentes de estos alimentos, ya como mejoradores de ciertas características (por ejemplo, mejoradores de panadería, repostería o galletería). Estos productos se clasifican en la partida 21.06.

Siempre que no contravengan las reservas formuladas anteriormente, se pueden citar entre los productos químicos y las preparaciones comprendidas aquí:

5) El sorbitol, excepto el de la partida 29.05.

Esta categoría comprende principalmente los jarabes de sorbitol (D-glucitol) que contengan otros polioles, cuyo contenido en D-glucitol está generalmente comprendido entre 60 y 80% sobre el extracto seco. Este producto se obtiene por hidrogenación de jarabe de glucosa

con un elevado contenido de di y polisacáridos, sin que se haya seguido ningún procedimiento para aislarlos. Tienen la propiedad de ser difícilmente cristalizables y se utilizan en un gran número de industrias (productos alimenticios, cosméticos o farmacéuticos, materias plásticas o materias textiles, principalmente).

El sorbitol que responda a las exigencias de la Nota 1 del Capítulo 29 se clasifica en la partida 29.05. El sorbitol de este tipo se obtiene comúnmente por hidrogenación de glucosa o de azúcar invertido.

44) Las mezclas de isómeros de dos compuestos orgánicos diferentes, los isómeros de divinilbenceno (proporción típica, de 25% a 45%) y los isómeros de etilvinilbenceno (proporción típica de 33% a 50%), utilizados como reticulantes en las resinas de poliestireno en las que los dos grupos de isómeros intervienen en la reticulación.

48) Los ésteres monoalquílicos de ácidos grasos de cadena larga derivados de aceites vegetales o de grasas animales (denominados "biodiésel") y utilizados especialmente como carburante para motores de combustión interna de encendido por compresión."

Conforme a todo lo expuesto, el antirronquidos en aerosol está clasificado en la partida 38.24, por las razones siguientes:

1.- No puede considerarse un medicamento, ya que no tiene uso terapéutico ni profiláctico, sino el disminuir sonidos molestos a acompañantes (p. 30.04)

2.- Aunque fuera la lecitina el componente principal, existen multitud de principios activos distintos, que también le dan esencia. Por lo tanto no se puede considerar un producto aislado de lecitina, necesario para el capítulo 29 (p. 29.23).

3.- Tampoco se puede considerar un aceite esencial de la partida 33.01, por la misma razón que en el punto anterior de lecitina.

4.- Si bien la fosfatidilcolina tiene evidentemente propiedades nutricionales, es condición indispensable, para la partida 21.06, el utilizarse en la preparación de alimentos.

5.- Por lo tanto, al no poderse incluir en otras partidas, se debe de clasificar como mezcla de productos químicos orgánicos e inorgánicos, en la partida 38.24. Su consumo no se realiza por ingestión, sino por aplicación pulverizada en la garganta.

Téngase en cuenta que en la partida 38.24 hay productos con propiedades nutricionales, que no se usan para preparación de alimentos, por ejemplo, el sorbitol y los FAME. Sin embargo la partida 21.06 es exclusiva para preparaciones alimenticias o sus ingredientes.

En este sentido, las consultas arancelarias vinculantes de la Unión Europea hacen las siguientes apreciaciones:

- Aerosol para dejar de fumar a base de aceites esenciales y otros componentes, clasificado en partida 38.24 en la Consulta Arancelaria Vinculante nº ES-2010-000104/0002/10.

- La lecitina, mezclada con otros compuestos con carácter esencial, no se clasifica en partida 29.23. P. ej., consulta NLRTD-2009-001527, sobre crema para la piel a base de lecitina y otros ingredientes, en p. 33.04.

- Los productos con lecitina, únicamente se clasifican en p. 21.06, si están destinados a la alimentación humana. Ver AT2005/000211.

Por tanto, el bien "Antirronquidos Silence" hay que clasificarlo, de acuerdo con el 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, en la partida 3824.90.97.99. Al no estar incluida la citada partida estadística en el anexo IV de la Ley 20/1991, su importación no se encuentra sujeta al AIEM

TERCERO.- Respecto al IGIC, el artículo 27, número 1, apartado 1º, letra b) establece la aplicación del tipo cero del IGIC en las entregas interiores (e importaciones) de:

"b) Las entregas de los siguientes productos, siempre que se utilicen para fines médicos o veterinarios: las especialidades farmacéuticas, las fórmulas magistrales, los preparados o fórmulas oficinales y los medicamentos prefabricados. Asimismo, las sustancias medicinales utilizadas en la obtención de los anteriores productos.

No se comprenden en este apartado los cosméticos ni las sustancias y productos de uso meramente higiénico"

Este tipo cero del IGIC no es aplicable en las entregas o importaciones del bien objeto de consulta puesto que no puede considerarse un medicamento, ya que no tiene uso terapéutico ni profiláctico, sino el disminuir sonidos molestos a acompañantes.

El apartado 8º del número 1 del anexo I de la Ley 20/1991 establece la aplicación del tipo reducido del 2 por 100 del IGIC en las importaciones y entregas interiores de productos derivados de la industria química.

Esta Dirección General ya ha señalado en otras ocasiones que para determinar si un producto industrial está o no incluido en el anexo I de la Ley, ha de acudirse al Reglamento nº 451/2008, del Parlamento Europeo y del Consejo, de 23 de abril (DOCE de 4/6/2008), en el que se establece en el ordenamiento comunitario una clasificación de productos por actividades.

En el Reglamento nº 451/2008 del Parlamento Europeo y del Consejo este producto se clasifica en la actividad CNAE 20.59, fabricación de otros productos químicos no incluidos en otra parte, incluidos en la actividad fabricación de industria química (CNAE 20). Por lo tanto, el tipo de gravamen del IGIC aplicable a las importaciones y entregas interiores es el reducido del 2 por 100, como producto derivado de la industria química.

CUARTO.- Como resumen de lo expuesto, es criterio vinculante de esta Dirección General de Tributos:

1º) El tipo impositivo del IGIC aplicable en la entregas interiores e importaciones del bien "antirronquidos en aerosol" es el tipo reducido del 2 por 100 del IGIC.

2º) La importación de "antirronquidos en aerosol", clasificado en la partida estadística 38.24, no se encuentra sujeta al AIEM, al no estar incluida la citada partida estadística en el anexo IV de la Ley 20/1991.

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 artículo 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, 9 de mayo de 2011

EL DIRECTOR GENERAL DE TRIBUTOS

Francisco Clavijo Hernández.