Administración Tributaria Canaria
Gobierno de Canarias

CONSULTA TRIBUTOS REF
CONSULTA NÚM. 1452 (20/12/2011)

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

CUESTIÓN PLANTEADA

Se consulta por el tipo impositivo aplicable del IGIC y, en su caso, del AIEM, a las importaciones de "empanadillas crudas de atún ultra congeladas, elaboradas con masa normal y de hojaldre".

CONTESTACIÓN VINCULANTE

Las importaciones de "Empanadilla cruda de atún congelada" y "Empanadilla cruda de hojaldre de atún congelada", clasificadas en la partida estadística 1901.20.00.00, se encuentran sujetas al AIEM, al estar incluida la partida estadística en el anexo IV de la Ley 20/1991, puesto que la presencia de levadura es signo inequívoco de fermentación y, por tanto, de productos de panadería o pastelería. El tipo impositivo aplicable es el 5 por 100.

Caso que se trate de la importación de empanadillas de atún que no contengan levaduras, se clasificará en la partida estadística 1902, encontrándose sujeta al AIEM, al incluirse dicha partida en el anexo IV de la Ley 20/1991, y su tipo impositivo aplicable es el 15 por 100.

En ambos casos, el tipo impositivo del IGIC aplicable en las importaciones de los productos citados es el tipo reducido del 2 por 100.

C./ Profesor Agustín Millares Carló, 22.
5ª planta – Edf. Usos Múltiples I
35071 – Las Palmas de Gran Canaria
Tlfo. 928-303007 - Fax 928-303330

Avda. 3 de mayo,2 y 4
38071 – Santa Cruz de Tenerife
Tlfo. 922-476606 - Fax 922-476673

Visto el escrito presentado por en el que consulta tributaria 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.- Se consulta por el tipo impositivo aplicable del IGIC y, en su caso, del AIEM, a las importaciones de "empanadillas crudas de atún ultra congeladas, elaboradas con masa normal y de hojaldre".

SEGUNDO.- Para comenzar, ha de señalarse que el Arbitrio sobre Importaciones y Entregas de Mercancías en las Islas Canarias (AIEM), es un impuesto derivado del REF, que se caracteriza por ser un tributo estatal de naturaleza indirecta, que sujeta, en la forma y condiciones previstas en la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del REF, 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, de 7 de junio; 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. En concreto, 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."*

Los bienes objeto de importación son "empanadillas crudas de atún ultra congeladas, elaboradas con masa normal y de hojaldre", aportándose documento técnico, conteniendo por cada producto la información de: codificación, analíticas físico-químicas y microbiológicas, reglamentación aplicable y valores nutricionales, formas, conservación, modo de preparación, lote etiquetado y logística.

Conforme a la documentación aportada, se concluye que todos son productos compuestos por una masa (cuyo ingrediente principal es la harina) que recubre a un relleno (con aportación del ingrediente esencial, atún y bonito, en proporción igual o menor de un 20%).

1) Empanadilla de atún 140g, cruda ultracongelada, con ingredientes de la masa: harina, leche, vino, aceite, azúcar, sal, impulsor (conteniendo levadura química), antiaglomerantes y huevo. Preparación prevista en horno.

2) Miniempanadilla media luna atún, cruda ultracongelada, con los siguientes ingredientes principales para la masa: harina acondicionada (con mejorantes, complejo enzimático y L-Cisteína), aceite, vino, leche azúcar, margarina e impulsor (conteniendo levadura química). Preparación prevista en horno o freidora.

3) Empanadilla atún 200 g Chousa, incluyendo la masa harina, aceite, agua, leche, vino, sal, impulsor (conteniendo levadura química), antiaglomerantes, huevo. Preparación prevista en horno.

4) Empanadilla media luna atún 100 g, cruda ultracongelada, conteniendo la masa harina acondicionada (con mejorantes), aceite, leche, margarina, impulsor (conteniendo levadura química), y huevo. Preparación prevista en horno o freidora.

5) Mini empanadilla media luna hojaldre atún, cruda ultracongelada. Empanadilla de masa de hojaldre (con mejorante de panificación L-Cisteína), con ingredientes harina, margarina, agua sal y huevo líquido. Preparación al horno.

6) Empanadilla media luna atún hojaldrada 100g, cruda ultracongelada. También con masa de hojaldre, con ingredientes harina mejorada (con mejorante de panificación L-Cisteína), margarina, agua, sal y huevo líquido. Preparación al horno.

Estos preparados alimenticios denominados empanadillas, tienen como características comunes que todas se componen de masa (cuyo ingrediente principal es la harina), y relleno, siendo ingrediente esencial del mismo el atún, no llegando nunca éste último al 20% en masa del total del producto. Todos los productos se comercializan crudos y ultracongelados.

Se pueden establecer dos grupos según la masa, los que la masa es de hojaldre, y los que la masa es normal o clásica (más compleja en cuanto a ingredientes).

El uso de todos los productos es mediante cocción al horno, y en dos de ellos, además se pueden freir en aceite como opción alternativa. Sin embargo todos ellos contienen levadura química o mejorantes de panificación, y en algunos casos, ambos.

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.

- Capítulo 11, Productos de la molinería; malta; almidón; y fécula; inulina; gluten de trigo.

Notas del capítulo: *"Se excluyen de este capítulo:*

b) la harina, sémola, almidón y fécula preparados, de la partida 19.01."

- Capítulo 16, preparaciones de carne, pescado o de crustáceos, de moluscos o de otros invertebrados acuáticos.

Notas de capítulo:

"Las preparaciones alimenticias se clasifican en este capítulo siempre que el contenido sea superior al 20%, en peso, de embutidos, carne, despojos, sangre, pescado o crustáceos, moluscos o de otros invertebrados acuáticos, o de una mezcla de estos productos. Estas disposiciones no se aplican a los productos rellenos de la partida 19.02, ni a las preparaciones de las partidas 21.03 ó 21.04."

Notas Explicativas del capítulo:

"Este capítulo incluye las preparaciones alimenticias (incluido los platos cocinados), que contengan principalmente pescado,…"

- Capítulo 19, preparaciones a base de cereales, harina, almidón, fécula o leche; productos de pastelería.

Notas de capítulo:

"1.- Este capítulo no comprende:

a) Salvo el caso de productos rellenos de la partida 19.02, las preparaciones alimenticias con un contenido de embutidos, carne, despojos, sangre, pescado o crustáceos, moluscos o de otros invertebrados acuáticos, o de una mezcla de estos productos, en peso, superior al 20%."

Notas Explicativas de capítulo:

"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."

- Partida 19.01. (Extracto de malta; preparaciones alimenticias de harina, sémola, almidón, fécula o extracto de malta, sin polvo de cacao o con él en una proporción inferior al 50% en peso, no expresadas ni comprendidas en otras partidas; preparaciones alimenticias de productos de las partidas 04.01 a 04.04 que no contengan cacao o con un contenido inferior al 5% en peso, calculado sobre una base totalmente desengrasada, no expresadas ni comprendidas en otra parte.)

Notas Explicativas: "*Se incluyen:*

II.- Preparaciones alimenticias de harina sémola, almidón, fécula, o extracto de malta, sin polvo de cacao o con él en una proporción inferior al 50% en peso, no expresadas ni comprendidas en otras partidas.

Esta partida comprende un conjunto de preparaciones alimenticias a base de harina, […], que deben sus características esenciales a estos componentes, predominen o no en peso o en volumen.

Pueden constituir también preparaciones intermedias para la industria alimentaria.

Esta partida incluye, entre otras, las preparaciones siguientes:

7) Las pastas preparadas, constituidas esencialmente por harina de cereales con azúcar, grasa, huevo o frutas y otros frutos (incluso las presentadas en molde o las moldeadas en la forma del producto final).

8) Las pizzas sin cocer, constituidas por una base de pasta de trigo, sobre la que se ponen otros ingredientes tales como queso, tomate, aceite, carne, anchoas. Las pizzas precocidas o cocidas se clasifican sin embargo en la partida 19.05.

Esta partida no comprende:

c) Las pastas alimenticias y el cuscús de la partida 19.02.

e) Los productos de panadería total o parcialmente cocidos, precisando estos últimos de una cocción suplementaria antes de poder consumirse (partida 19.05).”

Notas explicativas de NC de subpartida 1901.20.00: “*Se clasifican principalmente en esta subpartida las pastas preparadas mencionadas en las notas explicativas del SA, partida 1901, parte II, octavo párrafo, apartados 7 y 8.”*

- Partida 19.02. (Pastas alimenticias, incluso cocidas o rellenas (de carne u otras sustancias), o bien preparadas de otras formas, tales como espaguetis, fideos, macarrones, tallarines, lasañas, ñoquis, ravioles o canelones; cuscús, incluso preparado.)

Notas Explicativas:

“Las pastas alimenticias de esta partida son productos sin fermentar fabricados con sémola o harina de trigo, de maíz, de arroz, de patatas, etc.

Estas sémolas o harinas (o la mezcla de las dos) se mezclan primero con agua y se amasan para obtener una pasta a la que también pueden incorporarse otros ingredientes (por ejemplo, legumbres picadas finamente, zumos o purés de legumbres, huevos, leche, gluten, diastasas, vitaminas, colorantes o aromatizantes).

A la pasta se le da después forma (por ejemplo, pasándola a través de una hilera u cortando, por laminando y corte por presión, moldeo o aglomeración en tambores rotativos) en formas específicas o predeterminadas (principalmente en tubos, cintas, filamentos, conchas, perlas, granulados, estrellas, codos o letras). Durante el formado se añade una pequeña cantidad de aceite. Estas diversas formas dan generalmente el nombre al producto acabado (macarrones, tallarines, espaguetis o fideos).

Las pastas alimenticias de esta partida pueden estar cocidas, rellenas de carne, de pescado, de queso, o de otras sustancias en cualquier proporción, o bien preparadas de otro modo (presentadas como platos preparados que contengan otros ingredientes, tales como legumbres, hortalizas, salsa o carne). […]

Se excluyen de esta partida:

a) Las preparaciones, distintas de la pasta rellena, que contengan más del 20% en peso de embutidos, carne, despojos, sangre, pescado o crustáceos, moluscos u otros invertebrados acuáticos, o una mezcla de estos productos (capítulo 16).”

- Partida 19.05. (Productos de panadería, pastelería y galletería).

Notas Explicativas: “*En esta partida están incluidos todos los productos de pastelería ordinaria o fina, de pastelería o de galletería en cuya composición los ingredientes más corrientemente utilizados son la harina de cereales, la levadura y la sal, pero pueden contener también otros ingredientes tales como: gluten, fécula, harina de leguminosas, extracto de malta, leche, semillas como adormidera, comino o anís, azúcar, miel, huevo, grasa, queso, frutas, cacao en cualquier proporción, carne, pescado, etc., así como productos llamados mejoradores de panificación. Los mejoradores de panificación se destinan principalmente a facilitar la elaboración de la masa, a acelerar su fermentación, a mejorar las características o la presentación de los productos y a prolongar su conservación.*

Están comprendidos en esta partida:

10) Los productos de pastelería y productos similares en cuya composición intervienen las sustancias más diversas: harina, fécula, mantequilla u otras grasas, azúcar, leche, nata (crema) de leche, huevos, cacao, chocolate, café, miel, frutas, licores, aguardiente, albúmina, queso, carne, pescado, saborizantes, levadura, incluso artificial, etc.

14) Las pizzas (precocidas o cocidas) constituidas por una base de trigo, sobre la que se ponen otros ingredientes tales como queso, tomate, aceite, carne, anchoas. Las pizzas sin cocer se clasifican sin embargo en la partida 19.01.

[...]

Se excluyen de esta partida los productos que contengan más del 20% en peso de embutidos, carne, despojos, sangre, pescado o crustáceos, moluscos u otros invertebrados acuáticos, o una mezcla de estos productos (capítulo 16).”

Notas Explicativas de NC de partida 19.05: *“Se excluyen de esta partida las pastas no cocidas, incluso con alguna forma determinada, para la preparación de productos de panadería, pastelería o galletería, incluso adicionados de cacao (subpartida 1901.20.00)”*

- Capítulo 21, preparaciones alimenticia diversas.

- 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.).”

Existen dos reglamentos de la Unión Europea por los que se clasifican mercancías que, si bien no se refieren a los productos en cuestión, en la motivación incluyen criterios aplicables.

1.- El Reglamento (CEE) nº 440/1991 de la Comisión, de 25 de febrero de 1991, relativo a la clasificación de ciertas mercancías en la nomenclatura combinada, clasifica una pasta no cocida, congelada, con ingredientes principales consistentes en harina con levadura, y un relleno esencialmente de mazapán. Una vez descongelado, está listo para su cocción. Se clasifica en código NC 1901 20 00, siendo los motivos, además de las normas generales, el “texto de los códigos 1901 y 1901.20.00”, además de notas explicativas de NC de códigos 1901 20 00 y 1905.

2.- El Reglamento (CE) nº 169/1999 de la Comisión, de 25 de enero de 1999, relativo a la clasificación de ciertas mercancías en la nomenclatura combinada, clasifica entre otras a una preparación panificable para pan campesino, en 1901.20.00, con motivación “La adición de la levadura de panificación y de fermento de centeno deshidratado le confieren al producto las características de una mezcla para la preparación de productos de panadería del texto de la partida 1905 y excluye al producto del capítulo 11 de acuerdo con la nota 1b) de ese capítulo”.

De acuerdo con todo lo expuesto, y conforme a la regla 1ª, todos los productos, empanadilla de atún crudas precongeladas, y empanadillas de hojaldre de atún crudas precongeladas, se clasifican en la partida 19.01, debido a:

1.- Constituyen un preparado alimenticio.

2.- Su ingrediente esencial es la harina.

3.- No tiene más de un 20% en masa de pescado (p. 16.04)

4.- La presencia de levadura (incluso artificial) es signo inequívoco de fermentación, y por lo tanto, de productos de panadería o pastelería, según las Notas Explicativas de la partida 19.05 y 19.02 y Reglamento 169/1999. En este caso están los productos 1 a 4.

5.- Los mejoradores de panificación, unido a que las instrucciones de preparación referidas a cocimiento en horno, indican que estamos ante productos de pastelería o panadería. Ver Notas Explicativas de partida 19.05 sobre mejoradores de panificación. Caso de productos 5 y 6.

6.- Estamos ante productos crudos, no cocinados ni precocinados, por lo que son clasificados en la partida 19.01, a pesar de ser productos de panadería o pastelería. Ver Notas Explicativas de NC de partida 19.05.

7.- Según las notas explicativas no estamos ante obleas (ninguno de los dos tipos), barquillos, gaufres, gaufrettes, ni wafers.

8.- Ver notas explicativas de NC de subpartida 1901.20.00 y Reglamento 440/1991.

No es necesario acudir a otras reglas.

A efectos de subpartida, en ninguno de los productos se alcanza el 50% de almidones. Por lo tanto, se incluye en la posición 1901.20.00.90, del arancel de 2001, cuando se publicó la Ley 24/2001, de 27 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, que instauró el AIEM.

Analizando las IAV (Información Arancelaria Vinculante) de la Unión Europea al respecto de la materia objeto de consulta, resulta que no recogen al producto específico en cuestión. Sin embargo, las pastas de base de harina rellenas crudas para fermentar o de hojaldre, se clasifican en partida 1901 y ya cocidas en la 1905. Ver, por ejemplo, GB120468105, de pasta oriental de hojaldre rellena, cruda, en subpartida 1901.20. También la AT2009/000287, sobre masa con levadura rellena, cruda y congelada, en partida 1901.20.

CUARTO.- Esta Dirección General de Tributos en consulta de 20 de septiembre de 2010 fijó como criterio vinculante que "*La importación de empanadillas de atún, clasificadas en la partida estadística 1902.20.91.00, se encuentra sujeta al AIEM, al incluirse dicha partida en el anexo IV de la Ley 20/1991, y su tipo impositivo aplicable es el 15 por 100. La entrega interior de dicho bien por parte del empresario productor del mismo se encuentra sujeta y exenta, al estar esta partida incluida en el anexo V de la Ley 20/1991*."

Este criterio no es trasladable a la empanadilla de atún objeto de consulta puesto que la presencia de levadura es signo inequívoco de fermentación y, por tanto, de productos de panadería o pastelería.

QUINTO.- Respecto al IGIC, 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:

> "*Las 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."*

Al ser un producto a base principalmente de harina, tomate y pescado (por ese orden), no se puede incluir en el artículo 27, letras i) y j), de la Ley 20/1991, como pan común o harinas panificables, y en consecuencia, se aplicará el tipo impositivo correspondiente a los productos destinados a la alimentación humana del anexo I citado con anterioridad.

SEXTO.- Como resumen de lo expuesto, es criterio vinculante de esta Dirección General de Tributos que las importaciones de "Empanadilla cruda de atún congelada" y "Empanadilla cruda de hojaldre de atún congelada", clasificadas en la partida estadística 1901.20.00.00, se encuentran sujetas al AIEM, al estar incluida la partida estadística en el anexo IV de la Ley 20/1991, puesto que la presencia de levadura es signo inequívoco de fermentación y, por tanto, de productos de panadería o pastelería. El tipo impositivo aplicable es el 5 por 100.

Caso que se trate de la importación de empanadillas de atún que no contengan levaduras, se clasificará en la partida estadística 1902, encontrándose sujeta al AIEM, al incluirse dicha partida en el anexo IV de la Ley 20/1991, y su tipo impositivo aplicable es el 15 por 100.

En ambos casos, el tipo impositivo del IGIC aplicable en las importaciones de los productos citados es el tipo reducido del 2 por 100.

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, 20 de diciembre de 2011

EL DIRECTOR GENERAL DE TRIBUTOS

Alberto Génova Galván