Administración Tributaria Canaria
Gobierno de Canarias

CONSULTA TRIBUTOS REF Y PROPIOS
CONSULTA NÚM. 1428 (16/09/2011)

PERSONA O ENTIDAD CONSULTANTE	**DOMICILIO**
CONCEPTO IMPOSITIVO Impuesto General Indirecto Canario	**NORMATIVA APLICABLE** Art. 27.1.1º.m) y n) Ley 20/1991 Art. 55.5.1º Ley 20/1991 Anexo I .1 .9º Ley 20/1991

CUESTIÓN PLANTEADA

La sociedad mercantil consultante manifiesta que, entre otras, ejerce la actividad de venta de ganado vivo (caprino, ovino, …) y, por otro lado, lleva éste al matadero para que sea sacrificado, para su recogida y venta posterior a restaurantes, supermercados, etc.

Se consulta por el tipo impositivo del IGIC en la venta de ganado vivo o sacrificado, y respecto a ésta última, si existe alguna diferencia en función de que esté troceado o no.

CONTESTACIÓN VINCULANTE

1º. En las importaciones y entregas de animales vivos susceptibles de ser utilizados para la obtención de productos para la alimentación humana o animal, es de aplicación el tipo impositivo reducido del 2 por 100 del IGIC, de acuerdo con el Anexo I.1.9º de la Ley 20/1991.

2º En las importaciones y entregas interiores de animales sacrificados, denominados técnicamente canales, sus despojos, y en la carne troceada, entendiendo como tal la despiezada, es de aplicación el tipo cero del IGIC, de acuerdo con el artículo 27.1.1º.m) de la Ley 20/1991.

3º En las importaciones y entregas interiores de animales vivos procedentes de explotaciones ganaderas intensivas es de aplicación el tipo cero del IGIC, en aplicación del artículo 27.1.1º.n) de la Ley 20/1991.

Visto el escrito presentado por , escrito en el que formula consulta tributaria acerca del Impuesto General Indirecto Canario (en adelante, IGIC), 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, entre otras, ejerce la actividad de venta de ganado vivo (caprino, ovino, …) y, por otro lado, lleva éste al matadero para que sea sacrificado, para su recogida y venta posterior a restaurantes, supermercados, etc.

Se consulta por el tipo impositivo del IGIC en la venta de ganado vivo o sacrificado, y respecto a ésta última, si existe alguna diferencia en función de que esté troceado o no.

SEGUNDO.- Respecto a la tributación de la entrega de ganado vivo, el artículo 27.1.1º.m) de la Ley 20/1991 dispone que tributan al tipo cero del IGIC "*las entregas de carnes y pescados que no hayan sido objeto de ningún proceso de transformación, elaboración o manufactura de carácter industrial, conforme a lo establecido en el artículo 55, número 4, apartado 1º*". Además el mismo artículo incluye, en su letra n), que tributan al tipo cero "*las entregas de productos derivados de explotaciones ganaderas intensivas y piscicultura.*"

El Anexo I de la misma Ley, en su número 1.9º, establece la aplicación de un tipo reducido del 2% de IGIC a la entrega o importación de animales, vegetales y demás productos susceptibles de ser utilizados para la obtención de productos para la alimentación humana.

Finalmente, el artículo 55.5.1º de la Ley 20/1991 (hemos de entender la referencia que el artículo 27.1.1º.m) realiza al artículo 55.4.1º debe entenderse efectuada al 55.5.1º) dispone que "*se presumirá en todo caso de transformación toda actividad para cuyo ejercicio sea preceptiva el alta en un epígrafe correspondiente a actividades industriales en las tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas*". Añade que no se considerarán procesos de transformación, entre otros, *"a) los actos de merca conservación de los bienes, tales como la pasteurización, refrigeración, congelación, secado, clasificación, limpieza, embalaje o acondicionamiento, descascarado, descortezado, astillado, desinfección o desinsectación. Se añade que para la determinación de la naturaleza de las actividades de transformación no se tomará en consideración el número de productores o el carácter artesanal o tradicional de la mecánica operativa de la actividad".*

En la entrega de ganado vivo debe partirse de la premisa que en ningún caso sería aplicable el tipo cero previsto en el artículo 27.1.1º m) de la Ley 20/1991, porque no puede catalogarse de entrega de carne que no ha sido objeto de transformación. Por todo ello y en aplicación de lo dispuesto en el Anexo I.1.9º de la Ley 20/1991, a la entrega de ganado vivo le resultaría de aplicación el tipo reducido del 2% de IGIC, siempre y cuando sean susceptibles para ser utilizados para la obtención de productos para la alimentación humana.

TERCERO.- Conforme al artículo 27.1.1º.m) de la Ley 20/1991, resulta de aplicación el tipo cero del IGIC a la entrega de carne que no haya sido objeto de ningún proceso de transformación, elaboración o manufactura de carácter industrial de acuerdo con lo establecido en el artículo 55.5.1º del mismo cuerpo legal.

Para analizar si resulta de aplicación el tipo cero a la entrega ganado sacrificado, debemos determinar el concepto de "carne" y si el sacrificio de ganado tiene a efectos del IGIC la naturaleza de transformación, elaboración o manufactura de carácter industrial:

- Concepto de "carne"

En el ámbito del objeto de esta consulta, el término "carne" tiene, según la Real Academia Española de la Lengua, dos acepciones

- La parte muscular del cuerpo de los animales.

- El alimento consistente en todo o en parte del cuerpo de un animal de la tierra o del aire, en contraposición a la comida de pescados y mariscos.

En la legislación sectorial, el Reglamento (CE) nº 853/2004 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 29 de abril de 2004, por el que se establecen normas específicas de higiene de los alimentos de origen animal, en su apartado de definiciones, incluye:

- Carne: las partes comestibles de los animales a que se refieren los puntos 1.2 a 1.8, incluida la sangre.

- Ungulados domésticos (punto 1.2): los animales domésticos de las especies bovina, porcina, ovina y caprina, así como los solípedos domésticos.

- Canal: el cuerpo de un animal una vez sacrificado y faenado.

- Carne fresca: la carne que no ha sido sometida a procesos de conservación distintos de la refrigeración, la congelación o la ultracongelación, incluida la carne envasada al vacío o envasada en atmósfera controlada.

- Despojos: la carne fresca que no sea la de la canal, incluidas las vísceras y al sangre.

- Matadero: el establecimiento donde se sacrifican y faenan animales cuya carne está destinada al consumo humano.

- Planta de despiece: el establecimiento utilizado para deshuesar o despieza carne.

- Preparados de carne: la carne fresca, incluida la carne que ha sido troceada, a la que se han añadido productos alimenticios, condimentos o aditivos, o que ha sido sometida a transformaciones que no bastan para alterar la estructura interna de la fibra muscular ni, por tanto, para eliminar las características de la carne fresca.

Por lo tanto, la carne es toda parte de un animal que es susceptible de servir de alimento. Según este Reglamento ha de entenderse que la carne es apta para el consumo una vez que el animal ha sido sacrificado y faenado, a la salida del matadero. O de otra forma, debido a los controles sanitarios que este Reglamento impone, el animal (todavía vivo) debe ser

sacrificado y faenado en un matadero previamente autorizado, hasta conseguir la canal (carne), que es deshuesado o despiezado en una sala de despiece autorizada, antes de salir para su comercialización y consumo.

En el Reglamento (CE) nº 1099/2009 del Consejo de 24 de septiembre de 2009, relativo a la protección de los animales en el momento de la matanza, regula que, salvo excepciones condicionadas de aves de corral, conejos y liebres de pequeñas explotaciones, o animales para el consumo privado, debe realizarse en establecimientos que cumplan características reguladas para minimizar el sufrimiento de los animales.

El Reglamento nº 451/2008, del Parlamento Europeo y del Consejo, de 23 de abril, que establece la Clasificación de Productos por Actividades (DOCE de 4/6/2008) y notas explicativas, clasifica la carne elaborada y en conserva en la actividad 10.11, denominada procesado y conservación de la carne, dentro de la industria alimentaria (epígrafe 10).

La CNAE 2009 y la NACE Rev. 2, en sus notas explicativas, exponen que la actividad 10.11 comprende*:*

"La explotación de mataderos dedicados al sacrificio, la preparación o el empaquetado de la carne: de vaca, cerdo, cordero, conejo, camello, etc.

La producción de carne fresca, refrigerada o congelada, en canal.

La producción de carne fresca, refrigerada o congelada, en piezas."

Pero a su vez, en las notas de la división 10 se incluyen tres aclaraciones sobre la industria de la alimentación:

"Esta división comprende la transformación de los productos de la agricultura, silvicultura y la pesca en alimentos para las personas y animales.

Esta división no comprende la preparación de comidas aptas para su consumo inmediato, como la que se realiza en restaurantes.

Determinadas actividades se consideran pertenecientes a la industria manufacturera (por ej. las efectuadas en establecimientos de productos cárnicos que venden su propia producción) aunque se realice venta al por menor de los productos en el establecimiento de los productores. Sin embargo, cuando la elaboración es mínima y no da como resultado una verdadera transformación, la unidad se clasifica como comercio al por mayor o comercio al por menor en la sección G".

Acudiendo a publicaciones técnicas sectoriales de prestigio, la "Enciclopedia de seguridad y salud en el trabajo", editada por el Ministerio de Trabajo y Asuntos Sociales, 1998, es la versión española editada en el mismo año por la Oficina Internacional del Trabajo (OIT), y aunque es un documento principalmente orientado a seguridad y salud, tiene introducciones especialmente pormenorizadas de cada una de las actividades de transformación.

En este texto la industria cárnica se divide en sacrificio y elaboración. El sacrificio acaba en la canal refrigerada, la elaboración consiste en que las mitades de la canal se dividen en los cuartos delanteros y traseros, después estas piezas vuelven a subdividirse en piezas

principales, de acuerdo con las especificaciones del cliente. A partir de aquí se llevarán a cabo las transformaciones que el producto final exija.

La legislación sectorial consultada, de índole sanitaria y medioambiental, entiende la carne como las partes del animal que son comestibles, con la añadidura de que la denominada carne fresca es la primera que está en disposición de ser consumida, incluidos despojos comestibles. Hace la distinción entre la carne fresca y los preparados de carne.

La Clasificación de Productos por Actividades y la CNAE reflejan los criterios anteriores: la carne es presentada en forma de carne fresca, canal, piezas y despojos. De ahí puede pasar a la industria de carne elaborada, a la de conserva, a la de productos cárnicos (preparados de carne, embutidos y similares), o bien directamente a los comercios al por mayor o al por menor como carne fresca o congelada.

Estos dos criterios coinciden con la segunda acepción ligüística usual, la cual además encaja con la expresión del artículo 27.1.1º.m) de la Ley 20/1991, por la referencia a los pescados.

Por ello, el término "carne" en el texto de la Ley 20/1992 ha de interpretarse como parte del cuerpo de un animal, o su todo, que es susceptible de ser alimento, y, por lo tanto, no exclusivo de la parte muscular, sino en el sentido más amplio, incluyendo huesos, grasas y los despojos, cumpliendo la condición de comestibles, pero a su vez cumpliendo la condición de que no sufra transformación que le confiera el carácter de producto cárnico.

- Manufactura de carácter industrial de la carne

Una vez delimitado el concepto de carne incluida en el artículo 27.1.1º.m) de la Ley 20/1991, queda analizar la segunda condición: manufactura de carácter industrial de la carne.

El artículo 55.5.1º de la Ley 20/1991 establece que se presumirá transformación cuando para ejercer la actividad sea preceptiva el alta en el Impuesto sobre Actividades Económicas (en adelante, IAE) en epígrafe de instalaciones industriales, con la excepción, para el caso que nos atañe, de los actos de mera conservación, de los que se cita una lista no exhaustiva.

Antes de continuar, se debe efectuarse una aclaración importante: la cualificación de la actividad es independiente de su operativa artesanal o del tamaño de la explotación.

La matrícula del IAE incluye como industrias manufactureras de productos alimenticios y bebidas, con el código 413.1, al sacrificio y despiece de ganado en general, y como código 413.2 la fabricación de productos cárnicos de todas clases.

La cuestión a determinar es si a los efectos del artículo 27.1.1º.m) se entiende por transformación el sacrificio y despiece de ganado en general y la fabricación de productos cárnicos de todas clases, o solo ésta última.

De contemplar ambas actividades, no tendría el tipo cero previsto en el artículo 27.1.1º m) de la Ley 20/1991 ámbito de aplicación en la práctica, ya que, la inmensa mayoría de los animales destinados a comercializar han de ser sacrificados en un matadero; y los que no tienen que ser sacrificados en un matadero, con motivo de proceder de una actividad artesanal o

tradicional, no se pueden diferenciar de los industriales según el artículo 55.5.1º de la Ley 20/1991.

La acción del sacrificio, aunque resulte obvio señalarlo, se efectúa sobre un animal vivo, por tanto no tiene sentido hablar de transformación de la carne; en cuanto al despiece, es un acto que no modifica la carne como tal, únicamente la entresaca y separa según usos, no modificando sus cualidades, por tanto tampoco podemos considerarlo como transformación de la carne.

CUARTO.- En resumen, es criterio vinculante de este Centro Directivo lo siguiente:

1º. En las importaciones y entregas de animales vivos susceptibles de ser utilizados para la obtención de productos para la alimentación humana o animal, es de aplicación el tipo impositivo reducido del 2 por 100 del IGIC, de acuerdo con el Anexo I.1.9º de la Ley 20/1991, caso contrario será aplicable el tipo general del 5 por 100.

2º En las importaciones y entregas interiores de animales sacrificados, denominados técnicamente canales, sus despojos, y en la carne troceada, entendiendo como tal la despiezada, es de aplicación el tipo cero del IGIC, de acuerdo con el artículo 27.1.1º.m) de la Ley 20/1991.

3º En las importaciones y entregas interiores de animales vivos procedentes de explotaciones ganaderas intensivas es de aplicación el tipo cero del IGIC, en aplicación del artículo 27.1.1º.n) 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, 16 de septiembre de 2011

EL DIRECTOR GENERAL DE TRIBUTOS

Alberto Génova Galván