CONSULTA TRIBUTOS REF
CONSULTA NÚM. 1545 (06/02/2013)

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. 67.1 Ley 20/1991 Art. 83.4 Ley 20/1991 Anexos IV y V Ley 20/1991 Art. 52.b) Ley 4/2012 Art. 54.1.g) Ley 4/2012

CUESTIÓN PLANTEADA

Se consulta por el tipo impositivo aplicable en el AIEM y en el IGIC a la entrega de Yoghourt natural, Yoghourt griego y Activia natural.

CONTESTACIÓN VINCULANTE

- Se encuentra sujeta y exenta al AIEM la entrega por parte de su productor de yogur natural, yogur griego y activia natural.

- Se encuentra sujeta al tipo cero del IGIC la entrega de yogur natural, yogur griego y activia natural.

- Se encuentra sujeta al tipo reducido del 3 por ciento del IGIC la entrega de yogur natural, yogur griego y activia natural, cuando se les añada azúcar, aromas, frutas, o cacao.

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 Reglamento Orgánico de la Consejería de Economía y Hacienda aprobado por el artículo único del Decreto 12/2004, de 10 de febrero, emite la siguiente contestación:

PRIMERO.- Se consulta por el tipo impositivo aplicable en el AIEM y en el IGIC a la entrega de yogur natural, yogur griego y activia natural.

SEGUNDO.- El artículo 67.1 de la Ley 20/1991, regulador del hecho imponible del AIEM, dispone:

> *"1. Están sujetas al Arbitrio las entregas efectuadas por empresarios, de forma habitual u ocasional y a título oneroso, de bienes muebles corporales incluidos en el Anexo IV de la presente Ley producidos por ellos mismos. Igualmente estará sujeta al Arbitrio la importación de los bienes incluidos en el citado Anexo."*

Por tanto, la sujeción al AIEM de la entrega de un bien producido en Canarias por parte de su productor depende de su inclusión o no en alguna de las partidas del anexo IV de la Ley 20/1991.

El anexo IV, 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."*

Analicemos la tributación del AIEM diferenciado los bienes objeto de consulta. A estos efectos resulta imprescindible la clasificación arancelaria de estos productos 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.

<u>Yogur natural</u>

Expresa el texto de la consulta que está conformado por leche, leche concentrada desnatada, leche desnatada rehidratada, nata y fermentos lácticos del yoghourt.

Conforme al apartado 4.1 del Anexo del Real Decreto 179/2003, de 14 de febrero, por el que se aprueba la Norma de Calidad para el yogur o yoghourt (en adelante, Real Decreto 179/2003), se entiende por yogur o yoghourt el producto de leche coagulada obtenida por fermentación láctica mediante la acción de «Lactobacillus bulgaricus» y «Streptococcus thermophilus» a partir de leche pasterizada, leche concentrada pasterizada, leche total o parcialmente desnatada pasterizada, leche concentrada pasterizada total o parcialmente desnatada, con o sin adición de nata pasterizada, leche en polvo entera, semidesnatada o desnatada, suero en polvo, proteínas de leche y/u otros productos procedentes del fraccionamiento de la leche.

El yogur natural (sin aromatizar y sin frutas u otros frutos ni cacao) sin adición de azúcar ni otro edulcorante, se clasifica atendiendo al contenido de materias grasas por las siguientes partidas. Si el contenido de materias grasas es inferior o igual al 3 % en peso se clasifica en la partida arancelaria 0403.10.11.00; si el contenido de materias grasas es superior a 3 % pero inferior o igual al 6 % en peso en la 0403.10.13.00 y si es superior al 6% en peso en la 0403.10.19.00.

En el caso del que el producto anterior contenga azúcar u otro edulcorante, se clasifica igualmente atendiendo al contenido de materias grasas por las siguientes partidas. Si el contenido de materias grasas es inferior o igual al 3 % en peso se clasifica en la partida arancelaria 0403.10.31.00; si el contenido de materias grasas es superior a 3 % pero inferior o igual al 6 % en peso en la 0403.10.33.00 y si es superior al 6% en peso en la 0403.10.39.00.

Yogur griego

Señala la consulta que esta conformado por leche, nata, proteínas de leche, leche en polvo desnatada y fermentos lácticos.

No se dispone del tipo de fermentos lácticos utilizados. En el caso de que sean los indicados en el producto anterior, las partidas arancelarias serían las mismas. Si los fermentos lácticos fueran otros distintos, se aplicaría lo mismo que se indica en el siguiente producto (Activia natural).

Activia natural

Señala la consulta que se trata de leche fermentada con bífidus actiregularis, conformado por leche desnatada rehidratada, nata, bifidobacterias y otros fermentos lácticos activos.

En este producto existen fermentos lácticos distintos de los recogidos como esenciales y únicos en el Real Decreto 179/2003 para poder ser considerado yogur.

El producto denominado activia natural (sin aromatizar y sin frutas u otros frutos ni cacao) sin adición de azúcar ni otro edulcorante, se clasifica atendiendo al contenido de materias grasas por las siguientes partidas. Si el contenido de grasas es menor o igual al 3% en peso, la partida arancelaria en la que se clasifica sería la 0403 90.51.00, si el contenido de grasa es superior al 3 %

pero inferior o igual al 6 % en peso, se clasifica en la 0403.90.53.00, si es superior al 6 % en peso en la 0403.90.59.00.

En el caso del que el producto anterior contenga azúcar u otro edulcorante, se clasifica igualmente atendiendo al contenido de materias grasas por las siguientes partidas. Si el contenido de materias grasas es inferior o igual al 3 % en peso se clasifica en la partida arancelaria 0403.10.61.00; si el contenido de materias grasas es superior a 3 % pero inferior o igual al 6 % en peso en la 0403.10.63.00 y si es superior al 6% en peso en la 0403.10.69.00.

Las partidas arancelarias señaladas, correspondientes a los tres productos objeto de esta consulta, están incluidas en la partida 0403 "*Suero de mantequilla (de manteca), leche y nata (crema) cuajadas, yogur, kefir y demás leches y natas (cremas) fermentadas o acidificadas, incluso concentrados, con adición de azúcar u otro edulcorante, aromatizados o con frutas u otros frutos o cacao*.", la cual se encuentra recogida en el Anexo IV de la Ley 20/1991, correspondiéndole un tipo impositivo del 15 por 100 de AIEM. Por tanto, la entrega de yogur natural, yogur griego y activia natural producido en Canarias por parte de su productor se encuentra sujeta al AIEM.

El artículo 70.4 de la Ley 20/1991, regulador de las exenciones en operaciones interiores en el AIEM, dispone:

> *"4. Con la finalidad de lograr un adecuado nivel de desarrollo en las Islas Canarias, está exenta la entrega de los bienes relacionados en el Anexo V de esta Ley."*

Al igual que el Anexo IV, y conforme al citado artículo 83.4 de la Ley 20/1991, el Anexo V sigue la estructura del arancel aduanero de las Comunidades Europeas.

La partida 0403 se encuentra recogido en el Anexo V, por lo que la entrega de yogur natural, yogur griego y activia natural por parte de su productor se encuentra sujeta pero exenta del AIEM.

TERCERO.- Respecto al IGIC, debemos analizar la tributación de la entrega diferenciando los bienes objeto de consulta.

Yogur natural

El artículo 52.b) de la Ley 4/2012, de 25 de junio, de medidas administrativas y fiscales (en adelante, Ley 4/2012), dispone:

> *"El tipo de gravamen cero será aplicable a las siguientes operaciones:*
>
> *(...)*
>
> *b) Las entregas de los siguientes productos:*
>
> *(...)*

- La leche producida por cualquier especie animal, incluso la higienizada, esterilizada, concentrada, desnatada, evaporada y en polvo, así como los preparados lácteos asimilados a estos productos, a los que se les ha reemplazado la grasa animal originaria por grasas de origen vegetal. (...)"

El Código Alimentario Español incluye expresamente al yogur dentro de las leches especiales como leches fermentadas o acidificadas. Así señala el epígrafe 3.15.06.04.c) que para la obtención de las leches fermentadas o acidificadas "*se partirá de la leche natural, concentrada o no, entera o total o parcialmente desnatada; en estos dos últimos casos habrá que indicar en el cierre del envase el porcentaje graso y la fecha límite de consumo. En los envases de yogourt y kefir se pondrán cápsulas de distinto color según que hayan sido elaboradas con leche total o desnatada*."

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, expresa:

"3º) La leche. Según el artículo 27, uno, 1º, ñ) el tipo impositivo del cero por 100 se aplicará también en relación con los siguientes productos:

ñ) La leche, incluso la higienizada, esterilizada, concentrada, desnatada, evaporada y en polvo y preparados lácteos asimilados a los que se les ha reemplazado la grasa animal originaria por grasas de origen vegetal."

El Código Alimentario contempla estos productos en su capítulo XV estableciendo en el epígrafe 3.15.01 que "se entiende por leche natural el producto íntegro, no alterado ni adulterado y sin calostros, del ordeño higiénico, regular, completo e ininterrumpido de las hembras mamíferas domésticas sanas y bien alimentadas".

En el epígrafe 3.15.03 se clasifican las leches naturales atendiendo al tratamiento que se aplique a las mismas, en leches higienizadas, certificadas, especiales (dentro de las cuales se comprenden las concentradas, desnatadas, fermentadas, enriquecidas) y conservadas (que comprenden las esterilizadas, evaporadas, condensadas y en polvo).

Asimismo, el Real Decreto 2.561/1982, de 4 de septiembre, enumera en su artículo 2º las diferentes clases de leches y productos lácteos, que son los siguientes:

Leches naturales, leche certificada, leche pasterizada, leche esterilizada, leche UHT, leche concentrada, leche evaporada, leche condensada, leche en polvo, leches fermentadas, quesos, cuajada, quesos fundidos, nata, mantequilla, suero y mazada, suero y mazada en polvo, requesón, lactosa, caseína, caseinatos, lactoalbúmina y coprecipitados, productos lácteos fraccionados, grasas lácteas deshidratadas y preparados lácteos cuyo componente básico sea la leche o sus derivados.

El texto del precepto de la Ley 20/1991 transcrito anteriormente adolece de cierta imprecisión literal, puesto que las variedades de leche que se enumeran después del término "incluso" responden también al concepto de leche con el que inicia el número 3º.

No obstante, la enumeración a que hace referencia la Ley después del término "incluso" es puramente ejemplificativa, puesto que, de constituir una exclusión al tipo del cero por cien, debería hacerse mención expresa de esta circunstancia.

Considerando la clasificación de este producto contenida en las disposiciones alimentarias antes indicadas, debe entenderse que el precepto refiere la aplicación del tipo impositivo del cero por 100 a todas las variedades de leche natural incluyendo la higienizada, certificada, especial y conservada.

Finalmente, la interpretación restrictiva que debe hacerse del precepto, en aplicación del artículo 24 de la Ley General Tributaria, determina que en él sólo podrán incluirse los productos naturales y los que resultan de los procesos que originan las variedades de leches a que también se ha hecho referencia anteriormente, pero no los productos considerados por el Código como derivados de la leche, que no se contemplan en el precepto.

La Ley 20/1991, especifica en el mismo apartado que también tributarán al tipo del cero por 100 las entregas de productos lácteos asimilados a la leche, a los que se les ha reemplazado la grasa animal originaria por grasa de origen vegetal.

En una interpretación sistemática del precepto debe entenderse que los preparados lácteos asimilados son aquéllos en los que se ha reemplazado la grasa originaria de la leche natural por grasa de origen vegetal y que, en cuanto a la clasificación de tipos de leche, les es aplicable la misma que se ha expresado anteriormente para las variedades de leche natural.

En consecuencia, tributarán al tipo impositivo del cero por 100 las siguientes variedades de leche:

Las leches naturales, certificadas, pasterizadas, UHT, esterilizadas, concentradas, desnatadas, evaporadas, condensadas, fermentadas, enriquecidas y en polvo así como los preparados lácteos asimilados a los que se les ha reemplazado la grasa originaria de vaca por grasa de origen vegetal.

Y tributarán al tipo del 2 por 100:

Los productos lácteos derivados de la leche diferentes del queso (que se contempla en el apartado en la letra o) del precepto legal que se analiza), entre los que se comprenden la cuajada, nata, mantequilla, suero y mazada, requesón, lactosa, caseína, productos lácteos deshidratados y demás productos lácteos a base de leche o de sus derivados no comprendidos en el párrafo anterior."

Las referencias a la Ley 20/1991 y a determinados preceptos de la citada Ley, deben efectuarse a la Ley 4/2012. Igualmente, la referencia al tipo del 2 por 100 debe efectuarse al tipo del 3 por 100.

Comprobamos que las leches fermentadas se consideran leches. Por lo tanto, están incluidas en el artículo 52.b) de la Ley 4/2012, el yogur natural, tributando su entrega en el IGIC al tipo cero.

Dicha Resolución no incluye dentro del concepto de leche la leche con adición de azúcar, aromas, frutas o cacao, por ello, no tributa al tipo cero, sino al reducido del 3 por 100 (conforme a lo establecido en el artículo 54.1.g) de la Ley 4/2012, por ejemplo el yogur natural azucarado.

Este precepto dispone:

"1. El tipo de gravamen reducido del 3 por ciento será aplicable a las entregas de los siguientes bienes:

(...)

g) Las sustancias o 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 sustancias no aptas para el consumo humano o animal en el mismo estado en que fuesen objeto de entrega o importación."

Yogur griego

Sería de aplicación lo expresado respecto al yogur natural.

Activia natural

Sería de aplicación lo expresado respecto al yogur natural.

CUARTO.- Conforme a todo lo expuesto, es criterio de esta Dirección General de Tributos que:

- Se encuentra sujeta y exenta al AIEM la entrega por parte de su productor de yogur natural, yogur griego y activia natural.

- Se encuentra sujeta al tipo cero del IGIC la entrega de yogur natural, yogur griego y activia natural.

- Se encuentra sujeta al tipo reducido del 3 por ciento del IGIC la entrega de yogur natural, yogur griego y activia natural, cuando se les añada azúcar, aromas, frutas, o cacao.

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, 6 de Febrero de 2013

EL DIRECTOR GENERAL DE TRIBUTOS