

SECRETARÍA DE ESTADO DE HACIENDA
DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS
Consultas Vinculantes

NUM-CONSULTA	V2236-12
ORGANO	SG de Impuestos sobre el Consumo
FECHA-SALIDA	20/11/2012
NORMATIVA	Ley 37/1992 art. 91-Dos-1
DESCRIPCION-HECHOS	Aplicación del tipo del 4 por ciento al pan sin gluten .
CUESTION-PLANTEADA	Tipo aplicable al pan sin gluten .
CONTESTACION-COMPLETA	<p>El artículo 91.Uno de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE de 29 de diciembre), la redacción dada al mismo por el artículo 23 del Real Decreto-ley 20/2012, de medidas para garantizar la estabilidad presupuestaria y el fomento de la competitividad (BOE de 14 de julio), establece que:</p> <p>“Se aplicará el tipo del 10 por ciento a las operaciones siguientes:</p> <p>1. Las entregas, adquisiciones intracomunitarias o importaciones de los bienes que se indican a continuación:</p> <p>1.º 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.</p> <p>(...).”</p> <p>Por su parte, el artículo 91, apartado dos.1 de la Ley 37/1992, en la redacción dada por el citado Real Decreto-ley 20/2012, establece:</p> <p>“Se aplicará el tipo del 4 por ciento a las operaciones siguientes:</p> <p>1. Las entregas, adquisiciones intracomunitarias o importaciones de los bienes que se indican a continuación:</p> <p>1.º Los siguientes productos:</p> <p>a) El pan común, así como la masa de pan común congelada y el pan común congelado destinados exclusivamente a la elaboración del pan común.</p> <p>b) Las harinas panificables.</p> <p>(....)”</p> <p>Por su parte, en la interpretación de dichos preceptos, constituye doctrina reiterada de este Centro directivo (véase, por todas, Resolución 2/1998, de 14 de mayo, de la Dirección General de Tributos, sobre aplicación del tipo impositivo del 4% en el Impuesto sobre el Valor Añadido en relación con determinados productos alimenticios), que han de tenerse en cuenta las disposiciones contenidas en el Código Alimentario, aprobado por el Decreto 2484/1967, de 21 de septiembre (BOE de 17 de octubre) y, en las reglamentaciones técnico-sanitarias dictadas en su desarrollo, que constituyen la normativa básica en orden a las definiciones y clasificaciones de los citados productos y por la expresa referencia a dicho Código contenida en el propio precepto. En base a lo anterior, se han considerado los siguientes criterios:</p>

El **pan** común, la masa de **pan** común congelada y el **pan** común congelado, destinados exclusivamente a la elaboración del **pan** común.

El epígrafe 3.20.36 del Código Alimentario establece que se designará con el nombre de **pan** al producto resultante de la cocción de una masa obtenida por la mezcla de harina de trigo, sal comestible y agua potable, fermentada por la adición de levaduras activas. Cuando se empleen harinas de otros cereales, el **pan** se designará con el apelativo correspondiente a la clase de cereal que se utiliza.

El Real Decreto 1137/1984, de 28 de marzo, contiene la reglamentación técnico-sanitaria para la fabricación, circulación y comercio del **pan** y de los panes especiales.

El artículo 2 de este Reglamento define el **pan** de la siguiente forma: **Pan**, sin otro calificativo, designa el producto perecedero resultante de la cocción de una masa obtenida por la mezcla de harina de trigo, sal comestible y agua potable, fermentada por especies de microorganismos propias de la fermentación panaria.

El artículo 3 del citado Real Decreto distingue entre el **pan** común y el **pan** especial, definiéndolos de la forma siguiente: el **pan** común es el definido en el artículo 2, de consumo habitual en el día, elaborado con harina de trigo y que cumpla los requisitos establecidos en el artículo 14....

El **pan** especial es el no incluido en el artículo 3 que, en su composición, haya incorporado aditivos para panes especiales, haya utilizado como materia prima harina enriquecida, etc., o que tenga un formato especial que precisa de un procedimiento de elaboración y acabado no susceptible de mecanización en todas sus fases, por exigir la intervención de mano de obra en cada pieza individualizada.

Finalmente, los artículos 6 y 7 del referido Reglamento contienen las denominaciones del **pan** común y del **pan** especial.

En el **pan** común se comprenden: el **pan** bregado, de miga dura, español o candeal, que utiliza en su elaboración cilindros refinadores; el **pan** de flama o miga blanda, que tiene una mayor proporción de agua que el **pan** bregado y no precisa normalmente de cilindros para el refinado.

El **pan** especial comprende las siguientes variedades: **pan** integral; **pan** con grañones; **pan** con salvado, elaborado con harina a la que se añade salvado en una proporción mínima del 20 %; **pan** de viena y **pan** francés, en cuya elaboración se utilizan azúcares y leche; **pan** glutinado; **pan** al **gluten**; **pan** tostado; biscote; colines; **pan** de huevo, **pan** de leche, **pan** de pasas, **pan** con pasas y **pan** de miel, a los que se incorporan los ingredientes de los que toman su nombre; **pan** de otro cereal que se obtiene mezclando harina de trigo con harina de otro cereal en proporción mínima del 51 %; **pan** enriquecido; **pan** de molde o americano; **pan** rallado; otros como el **pan** dulce, **pan** de frutas, palillos, bastones, grisines, etc., que toman su nombre en razón de los ingredientes adicionales.

El precepto comprende también la masa de **pan** común congelada y el **pan** común congelado según informe del Ministerio de Sanidad y Consumo, de fecha de 31 de julio de 1996, debe considerarse lo siguiente:

La masa de **pan** común congelada es una masa panaria, que se congela para su conservación y que precisa de una cocción previa para convertirse en un producto comestible como es el **pan**.

El **pan** común congelado es el producto que sólo precisa de un proceso de descongelación para su consumo. Su congelación es una manipulación permitida por el Real Decreto 1137/1984, de 28 de marzo, que debe realizarse, como máximo, a las dos horas de su cocción.

Estos dos últimos productos tributarán también al tipo reducido del 4 % cuando se presenten en la forma y condiciones indicadas en el anterior informe del Ministerio de Sanidad y Consumo.

En consecuencia, será de aplicación el tipo impositivo del 4 % a las entregas, adquisiciones intracomunitarias e importaciones de las variedades de **pan** que, según las disposiciones indicadas, corresponden a la denominación de **pan** común, es decir, el **pan** bregado, de miga dura y el **pan** de flama o miga blanda. Las restantes variedades, comprendidas en la denominación de **pan** especial,

tributarán al tipo del 7 % cuando sean aptas para la nutrición humana o animal o sean susceptibles de ser utilizados habitual e idóneamente para la obtención de tales productos empleados, asimismo, en la nutrición humana o animal según las previsiones contenidas en los números 1 y 2 del artículo 91.uno.1 de la Ley del Impuesto .

Asimismo, se aplicará el tipo impositivo del 4 % a las entregas, adquisiciones intracomunitarias e importaciones de la masa de **pan** común congelada y del **pan** común congelado, definidos anteriormente, que se destinen por el adquirente exclusivamente a la elaboración de **pan** común.

Las harinas panificables.

El epígrafe 3.20.05 del Código Alimentario dispone que se entenderán por harinas, sin otro calificativo, el producto de la molturación del trigo industrialmente limpio. Las harinas de otros cereales y/o leguminosas deberán llevar adicionado a su nombre genérico el del grano del cual procedan.

Asimismo, el epígrafe 3.20.36 del citado Código prevé que, cuando se empleen (en la elaboración del **pan**) harinas de otros cereales, el **pan** se designará con el apelativo correspondiente a la clase de cereal que se utilice.

Resulta de estos preceptos que, si bien es la harina de trigo la que fundamentalmente se utiliza en la elaboración del **pan** , también se emplean, aunque sea en menor proporción, las harinas de otros cereales.

Consecuentemente, será de aplicación el tipo reducido del 4 % a las entregas, adquisiciones intracomunitarias e importaciones de todas las especies de harinas que, objetivamente consideradas, puedan utilizarse en la elaboración de cualquier tipo de **pan** , con independencia del destino que les dé el adquirente.

(...).".

La Directiva del Consejo 89/398/CEE, de 3 de mayo, relativa a la aproximación de las legislaciones de los Estados miembros sobre productos alimenticios destinados a una alimentación especial, fue incorporado a nuestro ordenamiento jurídico mediante el Real Decreto 1809/1991, de 13 de diciembre, que a su vez modificó determinados artículos del Real Decreto 2685/1976, de 16 de octubre, por el que se aprobó la Reglamentación Técnico-sanitaria para la elaboración, circulación y comercio de preparados alimenticios para regímenes dietéticos y/o especiales, en concreto, introdujo el Anexo referido a la "Relación de productos alimenticios objeto de legislación específica, a establecer mediante Reglamentaciones Técnico-Sanitarias", entre los que se encontraban los alimentos sin **gluten** .

La Directiva 99/41/CE, del Parlamento Europeo y del Consejo, del 7 de junio de 1999, por la que se modifica la citada Directiva 89/389/CEE, recoge determinados grupos, entre ellos, los alimentos sin **gluten** , en los que considera que pueden comercializarse adecuadamente y ser objeto de un control oficial eficaz mediante sus disposiciones de carácter general y, estableciendo que reglamentariamente se determinarán las modalidades de utilización de los términos de reducción o ausencia de **gluten** , de ahí que el Real Decreto 1444/2000, de 31 de julio, por el que se incorporó a nuestra normativa interna la citada Directiva; procediera a la supresión de esta categoría del citado anexo.

Derivado de lo expuesto, resulta que, si bien, no existe una reglamentación técnico-sanitaria específica relativa a los alimentos sin **gluten** , por las razones apuntadas, existe una reglamentación general de los productos sin **gluten** que se ha establecido por el Reglamento (CE) N° 41/2009 de la Comisión de 20 de enero de 2009, sobre la composición y etiquetado de productos alimenticios apropiados para personas con intolerancia al **gluten** (DOUE de 21 de enero), aplicable a partir de 1 de enero de 2012.

El citado Reglamento se refiere a la enfermedad celiaca, en su exposición de motivos del siguiente modo:

"(1) ... Las personas con una enfermedad celiaca constituyen un grupo específico de población que sufre una intolerancia permanente al **gluten** .

(2) La industria alimentaria ha desarrollado una gama de productos presentados como «sin **gluten** » o con menciones equivalentes. Las diferencias entre las disposiciones nacionales referentes a las condiciones para el uso de tales

descripciones de producto pueden impedir la libre circulación de los productos en cuestión y no asegurar el mismo nivel elevado de protección de los consumidores. En aras de la claridad y para no confundir a los consumidores con diversos tipos de descripciones de producto a nivel nacional, las condiciones para el uso de los términos relacionados con la ausencia de **gluten** deben fijarse a nivel comunitario.

(3) Se ha demostrado científicamente que el trigo (es decir, todas las especies *Triticum*, tales como el trigo duro, espelta y kamut), el centeno y la cebada contienen **gluten**. Dicho **gluten** puede causar efectos adversos para la salud de las personas intolerantes al **gluten**, que, por lo tanto, deben evitarlo.

(4) La eliminación del **gluten** en los cereales que lo contienen presenta dificultades técnicas y costes económicos considerables y, por consiguiente, resulta difícil la fabricación de alimentos totalmente exentos de **gluten**. Por lo tanto, muchos productos alimenticios destinados a este uso nutricional concreto y presentes en el mercado pueden contener pequeñas cantidades residuales de **gluten**.

(5) La mayoría de las personas, si bien no todas, que padecen intolerancia al **gluten** pueden incluir la avena en su dieta alimentaria sin efectos adversos para su salud. La comunidad científica realiza actualmente estudios e investigaciones sobre esta cuestión. Sin embargo, una preocupación importante es que la avena se contamine con el trigo, el centeno o la cebada, algo que puede ocurrir durante la cosecha, el transporte, el almacenamiento y el procesamiento de los cereales. Por lo tanto, el riesgo de contaminación por **gluten** en productos que contienen avena debe tenerse en cuenta al etiquetar esos productos.

(6) Ciertas personas con intolerancia al **gluten** pueden tolerar pequeñas cantidades de **gluten** que varían dentro de ciertos límites, en función de los individuos. Para permitir que los consumidores encuentren en el mercado diversos productos alimenticios apropiados para sus necesidades y para su nivel de sensibilidad, deberían poder elegir entre una serie de productos con diversos niveles reducidos de **gluten** dentro de tales límites. Es importante, sin embargo, que los diversos productos sean etiquetados debidamente para garantizar su uso correcto por parte de las personas con intolerancia al **gluten** con el apoyo de campañas informativas fomentadas en los Estados miembros.

(7) Los productos alimenticios destinados a una alimentación especial, los cuales han sido específicamente formulados, procesados o preparados para satisfacer las necesidades nutricionales de las personas con intolerancia al **gluten** y que se comercializan como tales deben llevar la mención muy «bajo en **gluten**» o «sin **gluten**» de conformidad con las disposiciones establecidas en el presente Reglamento. Estas disposiciones pueden ser logradas mediante el uso de productos alimenticios procesados especialmente para reducir el contenido del **gluten** de uno o varios ingredientes que contienen **gluten** y/o productos alimenticios cuyos ingredientes con **gluten** han sido sustituidos por otros ingredientes exentos de **gluten** de forma natural."

El artículo 2 del Reglamento mencionado contiene las siguientes definiciones a efectos del referido Reglamento:

"a) «productos alimenticios para personas con intolerancia al **gluten**»: los productos alimenticios destinados a una alimentación especial que han sido específicamente elaborados, preparados y/o procesados para satisfacer las necesidades nutricionales particulares de las personas con intolerancia al **gluten** ;

b) « **gluten** »: una fracción proteínica del trigo, el centeno, la cebada, la avena o sus variedades híbridas y derivados de la fracción proteínica, que algunas personas no toleran y que es insoluble en agua y en solución de cloruro sódico de 0,5 M;

c) «trigo»: cualquier especie de *Triticum*."

Por último, los artículos 3 y 4 del Reglamento mencionado se refieren, respectivamente a la composición y etiquetado de productos alimenticios para las personas con intolerancia al **gluten** y a la composición y etiquetado de otros productos alimenticios adecuados para las personas con intolerancia al **gluten**, estableciendo para los primeros la obligación y para los segundos permitiendo la posibilidad de que en el etiquetado, publicidad y presentación conste la mención "exento de **gluten**" si su nivel de **gluten** no supera los 20 mg/kg o "contenido muy reducido de **gluten**" si no supera los 100 mg/kg.

Por todo lo expuesto procede modificar el criterio de este Centro Directivo, para extender la aplicación del tipo del 4 por ciento, a determinados productos alimenticios aptos para personas con intolerancia al **gluten**. En este sentido se dispone:

- Tributarán al tipo del 4 por ciento, el **pan común** (incluido el **pan** bregado, de miga dura y el **pan** de flama o miga blanda), masa de **pan** común congelada y **pan común congelado**, destinado exclusivamente a la elaboración del **pan** común, cuando dichos productos hayan sido objeto de un tratamiento especial para reducir el contenido de **gluten** de uno o varios de sus ingredientes que contienen **gluten** o cuyos ingredientes con **gluten** hayan sido sustituidos por otros ingredientes exentos de **gluten** de forma natural y que se comercialicen con la indicación de "contenido muy reducido de **gluten**" o "exentos de **gluten**" en los términos a que se refiere el Reglamento (CE) N° 41/2009 antes mencionado.

- Tributarán al tipo del 10 por 100, el **pan especial**, ya se trate de biscotes, colines, **pan de molde**, **pan rallado**, etc., con independencia de que haya sido objeto de un tratamiento especial para reducir el contenido de **gluten** de uno o varios de sus ingredientes que contienen **gluten** o cuyos ingredientes con **gluten** hayan sido sustituidos por otros ingredientes exentos de **gluten** de forma natural y, sin que a estos efectos, deba tenerse en cuenta que se comercialicen con la indicación de "contenido muy reducido de **gluten**" o "exentos de **gluten**" en los términos a que se refiere el citado Reglamento (CE) N° 41/2009.

- Mantendrán la tributación al tipo del 4 por ciento, las **harinas panificables** en los términos señalados anteriormente, en las que cabe incluir, aquéllas que hayan sido objeto de un tratamiento especial para reducir el contenido de **gluten** de uno o varios de sus ingredientes que contienen **gluten** o cuyos ingredientes con **gluten** hayan sido sustituidos por otros ingredientes exentos de **gluten** de forma natural que, objetivamente consideradas, puedan utilizarse en la elaboración de cualquier tipo de **pan** adecuado para las personas con intolerancia al **gluten**.

Lo que comunico a Vd. con efectos vinculantes, conforme a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

No obstante, de acuerdo con el artículo 68.2 del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, la presente contestación no tendrá efectos vinculantes para aquellos miembros o asociados de la consultante que en el momento de formular la consulta estuviesen siendo objeto de un procedimiento, recurso o reclamación económico-administrativa iniciado con anterioridad y relacionado con las cuestiones planteadas en la consulta conforme a lo dispuesto en su artículo 89.2.

